

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a oceňování zásob
The Issue of Accounting and Inventory Valuation

Student: Kamila Holaňová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Kamila Holaňová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika účtování a oceňování zásob**
Issue of Accounting and Inventory Valuation

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika zásob
 3. Oceňování a účtování zásob
 4. Problematika účtování a oceňování zásob ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

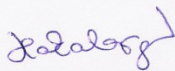
Seznam doporučené odborné literatury:

- KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s.
ISBN 978-80-7357-618-9.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s.
ISBN 978-80-7263-650-1.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztážnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s.
ISBN 978-80-7357-538-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011
Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení studenta

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohy č. 1, 2, 3 a 4 dané mi k dispozici jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne: 11. 5. 2012

Podpis: *Hamila Kolářová*

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Marcele Palochové, Ph.D., Ing. Kateřině Kupkové a Ing. Janě Lysové za jejich cenné připomínky a rady při psaní tohoto textu.

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Charakteristika zásob	6
2.1 Vymezení oběžného majetku	6
2.2 Právní úprava.....	7
2.3 Obsahové vymezení zásob	7
2.3.1 Zásoby nakupované.....	8
2.3.2 Zásoby vytvořené vlastní činností.....	9
2.3.3 Zvířata	10
2.4 Zásoby podle mezinárodních standardů IFRS	10
3. Oceňování a účtování zásob	12
3.1 Oceňování zásob	12
3.1.1 Oceňování zásob při pořízení	12
3.1.2 Oceňování úbytku (spotřeby) skladových zásob.....	14
3.2 Oceňování zásob podle IFRS	20
3.2.1 Pořízení zásob	20
3.2.2 Spotřeba zásob.....	20
3.3 Účtování zásob	21
3.3.1 Směrná účtová osnova.....	21
3.3.2 Syntetický účet	21
3.3.3 Analytický účet	23
3.3.4 Zásady účtování.....	23
4. Problematika účtování a oceňování zásob ve vybrané společnosti.....	43
4.1 Základní údaje o společnosti	43
4.2 Historie a role společnosti	43
4.3 Historie výroby a výrobní koncept.....	44
4.4 Produkty	45
4.5 Způsob účtování a oceňování zásob	46
4. 6 Zásoby vlastní výroby	51
4.7 Inventarizace	55
4.8 Popis objednávkového a skladovacího systému společnosti.....	56
4.9 Konsolidace	57
4.10 Shrnutí a doporučení pro společnost Biocel Paskov a.s.	59

5. Závěr.....	60
Seznam literatury:.....	62
Seznam zkratek	63
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	

1. Úvod

V mé bakalářské práci se budu zabývat problematikou účtování a oceňování zásob.

Zásoby mi vždy připadaly velice zajímavé, především z důvodu jejich přítomnosti téměř v každém podniku. Pro účetní jednotky jsou důležité, jelikož vyrovnávají časový nebo prostorový nesoulad mezi výrobou a spotřebou a tím zabezpečují plynulou činnost podniku. Podniky své zásoby evidují na skladech, proto je důležité zajistit správné a přesné vedení skladové evidence a vhodné metody oceňování přírůstků a úbytků zásob.

Zásoby významně ovlivňují výsledek hospodaření podniku, neboť tržby z prodeje výrobků a zboží ve výrobních podnicích jsou jejich hlavním příjmem a také ovlivňují jejich postavení na trhu. Správné řízení zásob umožňuje dosažení mimořádného zisku vhodným nákupem za nižší cenu za účelem budoucího prodeje za vyšší cenu, nebo předzásobení podniku při snížení ceny či předpokládaném zvýšení ceny materiálu. Dnešním trendem manažerské praxe je snižování zásob z důvodu vázanosti kapitálu, spotřeby dalších prostředků a práce (např. náklady na energii, údržbu, opravy, skladovací prostory, atd.), nesoucích rizik s nimi spojených jako je znehodnocení, nepoužitelnost či neprodejnost při změně výrobního programu a jiné.

Cílem bakalářské práce je definovat pojem zásoby, popsat jejich základní členění a právní úpravu platnou v České republice a zároveň uvést základní vymezení zásob dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Ve třetí nejrozsáhlejší kapitole se nachází problematika oceňování zásob jak při pořízení, tak při úbytku. Současně tato kapitola řeší nejvýznamnější část práce a to účtování zásob a účetní problémy, které se v podnicích často vyskytují např., reklamace, poskytnuté zálohy na zásoby, bonus, skonto atd.

Čtvrtá část práce je praktická a je zaměřena na účtování a způsob oceňování zásob ve společnosti Biocel Paskov a.s. Společnost má v Moravskoslezském kraji České republiky dlouholetou tradici ve výrobě papírenské buničiny, její historie sahá až do 19. století. Vykazování a účtování zásob hrají ve společnosti důležitou roli. Zároveň zásobovací proces je zde pro zabezpečení stálé výroby velmi podstatný.

Vlastní poznatky, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Charakteristika zásob

2.1 Vymezení oběžného majetku

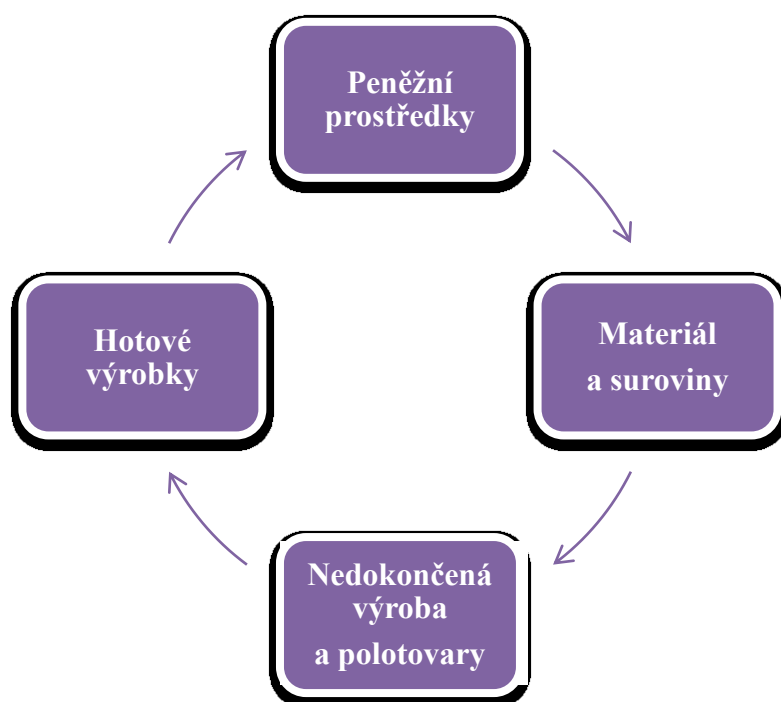
Pro oběžný majetek je typické, že neustále mění svou podobu - obíhá. Jeho koloběh spočívá v tom, že za peníze podnik nakoupí materiál, ten se vydá do výroby, kde vzniká nejprve nedokončená výroba, potom hotové výrobky. Výrobky se prodají, vzniknou pohledávky a nakonec podnik dostane opět peníze. Peníze získané na konci koloběhu by měly být větší než peníze vynaložené na počátku na zajištění výroby.

Oběžný majetek se vymezuje jako majetek, který má krátkou dobu použitelnosti (zpravidla do jednoho roku).

Existují 2 základní formy oběžného majetku:

- věcná - zásoby,
- finanční - peníze, ceniny, krátkodobé cenné papíry, pohledávky.[12]

Schéma č. 2.1: Koloběh oběžného majetku



Zdroj: vlastní zpracování

2.2 Právní úprava

Dle zákona o účetnictví v platném znění, dále jen ZoÚ, jsou zásoby vymezeny v následujících právních předpisech:

- „§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění vyhlášky č. 349/2007 Sb., dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- Český účetní standard 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- Český účetní standard 015 Zásoby, dále jen ČÚS 015,
- Český účetní standard 019 Náklady a Výnosy,
- Český účetní standard 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby.[5]

2.3 Obsahové vymezení zásob

Zásoby představují majetek tedy aktiva podniku. Tím, že jsou řazeny mezi oběžná aktiva, jsou drženy v podniku krátkodobě, tedy maximálně 12 měsíců po sobě jdoucích, nebo období odpovídající jednomu normálnímu produkčnímu cyklu (doba mezi nákupem zásob k produkci a její realizací za peníze). Zásoby jsou nejméně likvidní částí oběžného majetku.

V rozvaze jsou zásoby rozděleny na tyto položky:

- Materiál;
- Nedokončená výroba a polotovary;
- Výrobky;
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny;
- Zboží;
- Poskytnuté zálohy na zásoby.[4]

Základní charakteristikou zásob je jejich jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu.[11]

Zásoby lze rozdělit do tří základních kategorií:

- nakupované zásoby,
- zásoby vytvořené vlastní činností,
- zvířata.

2.3.1 Zásoby nakupované

Tyto zásoby patří mezi nejfrekventovanější představitele zásob, je možné je rozdělit do dvou velkých skupin, kterými jsou **materiál a zboží**. [2]

Materiál

Materiál na skladě je nejpravděpodobněji druhově nejdiferencovanější složka zásob. Materiál je majetkovou položkou, která je zobrazována v rozvaze na straně aktiv v rámci oběžných aktiv. Výsledek hospodaření je ovlivňován zvýšením nákladů spotřebou majetku, nebo jeho úbytkem jiným způsobem než spotřebou (např. darováním, prodejem). Jestli dochází k aktivaci materiálu, pak je výsledek hospodaření ovlivněn výnosově. [4]

Do kategorie materiálu patří:

- **suroviny** (základní materiál) - hmoty, které při výrobním procesu vstupují zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- **pomocné látky** - hmoty, které vstupují při výrobním procesu do hodnoty výrobku, ale netvoří jeho podstatu (laky, barvy),
- **provozovací látky** - hmoty, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu podniku jako celku (palivo, čisticí prostředky, kancelářský materiál, mazadla),
- **náhradní díly** - předměty určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu,
- **obaly** - slouží k ochraně a přepravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- **pokusná zvířata** - více viz zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, [2]
- **další movité věci** - kde je doba použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na pořizovací cenu, např. jednorázové měřicí a testovací přístroje,
- **samostatné movité věci a soubory movitých věcí** - kde je doba použitelnosti delší než jeden rok a nejsou vykazány jako dlouhodobý majetek. [4]

Zboží

Za zboží se považují:

- veškeré movité věci a zvířata, které jsou vlastníkem pořízovány za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji (výjimkou jsou jatečná zvířata),
- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- nemovitosti včetně pozemků, které účetní jednotka (jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí) nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sama je nevyužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

2.3.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Tyto zásoby jsou rozdělovány do tří skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky.

Nedokončená výroba

Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale současně ještě nejsou hotovými výrobky. Pod pojmem nedokončená výroba jsou zahrnuty rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty. Nedokončená výroba je často nesprávně spojována pouze s výrobní činností. Je důležité si uvědomit, že může vznikat i v dalších oblastech, jako je například opravárenská činnost, projekční činnost, ale i další služby.[2]

Polotovary vlastní výroby

Zde patří produkty, které již prošly určitou ucelenou částí technologického procesu, kromě dalšího vlastního zpracování mohou být dodány i jiným podnikům, příp. spotřebitelům, a jsou schopné přepravy k tomuto dalšímu zpracování (výkovky, výlisky, neupravené tkaniny, apod.), zpravidla se skladují odděleně od ostatních zásob.

Hotové výrobky

Hotové výrobky jsou dokončený, ale zatím neprodaný produkt výroby. Obvykle jsou výrobky skladovány v samostatných odbytových skladech.

2.3.3 Zvířata

Mezi mladá zvířata a jejich skupiny se řadí zvířata jak z vlastní produkce, tak zvířata nakupovaná, např. mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, hejna slepic, hus, kačen, ryby, včelstva, aj.[3]

2.4 Zásoby podle mezinárodních standardů IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy. Od roku 1973 byly vydávány standardy pod názvem IAS. Od roku 2001 pokračuje vydávání nových standardů pod názvem IFRS. Cílem standardů je dosáhnout vysoké míry srovnatelnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Uplatnění standardů IFRS je dle Evropské unie povinné u společností emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry. Oficiálním překladem standardů do českého jazyka se v České republice zabývá Národní účetní rada.

Národní účetní rada

Národní účetní rada je nezávislou odbornou institucí podporující odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.

Zakládajícími členy jsou:

- Komora auditorů České republiky,
- Komora daňových poradců České republiky,
- Svaz účetních,
- Vysoká škola ekonomická, zastoupená fakultou financí a účetnictví.[15]

Definice zásob podle IFRS

Zásoby jsou předmětem standardu IAS 2 - Zásoby. Patří zde zásoby, které jsou účetní jednotkou nakupované i vyráběné.

Zásoby se řadí mezi aktiva:

- která jsou držena za účelem prodeje v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu, která jsou určena k prodeji,
- suroviny, materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu.

Zásoby je možné členit na **nakoupené a vyráběné**.

Zásoby nakoupené:

- zboží určené k dalšímu prodeji,
- materiál určen k další spotřebě.

Zásoby vyráběné:

- jsou to výrobky a nedokončená výroba,
- u poskytování služeb jsou náplní zásob náklady vynaložené na služby, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících, jde o rozpracované zakázky.

Od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti či poskytování služeb se oddělují z důvodu odlišné likvidnosti, vyvolané odlišným způsobem využití v rámci účetní jednotky, **významné náhradní díly**. Ty se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci využívány dlouhodobě, je potřeba klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. [1]

3. Oceňování a účtování zásob

3.1 Oceňování zásob

Tento pojem v účetnictví představuje přiřazení určité peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. K oceňování zásob dochází při procesu jejich pořízení, kdy je možné rozlišit oceňování zásob externě pořizovaných a oceňování zásob vlastní výroby. Zásoby se oceňují na základě ustanovení § 25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

3.1.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby mohou být oceněny následujícími druhy cen:

- **pořizovací cenou** - je to cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související,
- **vlastními náklady** - jsou tvořeny přímými náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti,
- **reprodukční pořizovací cenou** - cena, za kterou by byl majetek pořízen, v době, kdy je o něm účtováno.[4]

Kromě výše uvedeného ocenění zásob je možné se setkat se specifickým oceněním nevyfakturovaných dodávek, které se při vzniku oceňují buď podle uzavřené smlouvy, nebo odborným odhadem podle příslušných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.[2]

Použití těchto cen závisí na způsobu pořízení zásob.

Zásoby nakoupené

Nakoupený materiál nebo zboží na skladě se účtují v pořizovacích cenách. Pořizovací cenu zásob je možné rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popř. odchylky rozpouštějí způsobem, který je závazně stanoven účetní jednotkou.

Cenou pořízení se rozumí samotná cena materiálu nebo zboží.

Náklady související s pořízením zásob, především dopravné, pojistné, clo, provize apod., jsou ty náklady, které bezprostředně souvisí s pořízením zásob (aby se vůbec dostaly

do účetní jednotky). Náklady, které souvisí s pořízením jen zprostředkovaně, nebo přesuny uvnitř účetní jednotky, nepatří do nákladů souvisejících s pořízením zásob.

Pořizovací cena = Cena pořízení + Náklady související s pořízením zásob

Ke sloučení ceny pořízení s ostatními náklady slouží většinou tzv. kalkulační účty 111 - Pořízení materiálu a 131 - Pořízení zboží. Tyto účty současně slouží i k vyrovnaní časového nesouladu mezi dodávkou zásob do podniku a fakturací. V praxi se stává, že přiřadit ostatní náklady (zejména dopravné) přímo konkrétní dodávce lze jen obtížně nebo vůbec ne. Proto se častěji používá odděleného sledování ostatních nákladů

Daň z přidané hodnoty u plátců DPH není součástí ceny zásob. Je účtována zvlášť na účet 343 - Daň z přidané hodnoty na základě daňového dokladu. U neplátců DPH není možné použít účtování na účtu 343 a o DPH se zvyšuje cena zásob.

Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady.

Vlastními náklady jsou buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou může být i jiná činnost, při které vznikají hmotné produkty.

Odlišně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky, a to následujícími způsoby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu jenom přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, mezi které patří náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- v malosériové, kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii, a pokud výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců výjimečně i správní režii viz vyhláška č. 500/2002 Sb.

S délkou výrobního cyklu stoupá i úroveň ocenění zásob, které jsou vytvořeny vlastní činností.

Zásoby bezúplatně nabyté

Zásoby bezúplatně nabyté mohou vzniknout jako vklad společníka, dar nebo nález při inventuře. V uvedených případech postačuje pro ocenění odborný odhad, nejlépe doložený dokumenty o běžné tržní ceně tohoto druhu zásob (např. nabídkovými katalogy apod.).

Příchovky zvířat

Příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady. Jestliže nejsou zjistitelné pak reprodukční pořizovací cenou.[5]

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou jsou oceňovány:

- zásoby získané bezúplatně,
- zvířata vlastního odchovu, jestliže nejsou oceněna vlastními náklady,
- zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby nově nalezené (tzv. přebytky zásob nalezené při inventarizaci zásob),
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti.

3.1.2 Oceňování úbytku (spotřeby) skladových zásob

Zásoby pořízené nákupem nebo vlastní činností vedené na skladě je nutno při jejich vyskladnění (za účelem spotřeby, prodeje atp.) rovněž ocenit. Vzhledem k tomu, že ocenění přírůstků zásob na skladě je rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, je důležité vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který podmínkám účetní jednotky a příslušných druhů zásob nejvíce vyhovuje.

Při výběru způsobu ocenění při vyskladnění je potřeba si uvědomit, že výběrové varianty jsou limitovány příslušnými předpisy, které účetnictví upravují.[2]

V tržních podmínkách je běžné, že stejný druh zásob má při každém novém příjmu jinou nákupní cenu. Ačkoliv se při nákupu jednotlivých položek jejich **cena** mění, **metoda oceňování** se nemění. Změna metody oceňování se provádí pouze k datu roční závěrky.

Když se účetní jednotka rozhodne pro změnu metody oceňování, provede se přecenění zásob a vzniklé rozdíly se proúčtují na účty 581 - Náklady na změnu metody nebo 681 - Výnosy ze změny metody. Pro ocenění příjmu a výdeje zásob v pohyblivých nákupních cenách se může použít několik metod.

Podle platných předpisů je možné použít tyto metody:

- metoda sledování skutečné ceny,
- metoda FIFO (first in - first out), tj. první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jak první cena pro ocenění úbytku zásob,
- metoda průměrných cen (metoda váženého aritmetického průměru),
- metoda pevné ceny.

„Obecně platí, že součet ocenění skladových zásob a ocenění zásob ze skladu vydaných musí být při použití kterékoliv metody stejný a rovná se celkovému ocenění zásob přijatých na sklad.“¹

Skutečná pořizovací cena

Skutečná pořizovací cena se používá v případě, kdy je nutno vysledovat skutečnou cenu použitého materiálu nebo zboží, od jejich nákupu až po jejich spotřebu nebo prodej. Jedná se především o drobnou zakázkovou výrobu, kdy je použit konkrétní materiál na konkrétní zakázku.

Výběr použitého materiálu je většinou ovlivněn zákazníkem i z hlediska ceny (látky v zakázkovém krejčovství, součástky v autoservisu, materiál při stavebních opravách apod.). Z hlediska skladování jde o evidenční záležitost. Jednotlivé položky se sledují samostatně a při spotřebě se účtují ve skutečné výši do nákladů, a to v třídění podle jednotlivých zakázek.[5]

Metoda FIFO

Pojmenování této metody je odvozeno od anglického „first in, first out“, což v překladu znamená „první dovnitř, první ven“. Je to způsob, kdy se obrazně nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první.

¹ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 37.

K prodanému zboží se automaticky přiřazuje nejstarší pořizovací cena, a tak stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek.

Pokud rostou ceny dodávek, vede metoda FIFO k tomu, že ocenění stavu zásob na skladě (tedy i v rozvaze) se přibližuje aktuální (tedy vyšší) tržní ceně, zatímco náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v částce nižší. Z toho vyplývá obecně vykázání vyššího výsledku hospodaření, vyššího základu daně z příjmů a vyšší daňové povinnosti.[2]

Tabulka č. 3.1: Ocenění úbytku materiálu metodou FIFO

Na skladě je k dispozici celkem 630 kg materiálu, který byl nakoupen takto:

Datum	Druh pohybu	Množství v kg	Cena za 1 kg	Cena za dodávku
10. 1.	Příjem	100	25,00 Kč	2 500,00 Kč
15. 2.	Příjem	140	18,00 Kč	2 520,00 Kč
28. 2.	Příjem	220	22,00 Kč	4 840,00 Kč
22. 3.	Příjem	170	24,00 Kč	4 080,00 Kč
11. 4.	Výdej	200	25,00 Kč; 18,00 Kč	4 300,00 Kč

Výpočet ceny zásob při výdeji:

$$(100 \text{ kg} \times 25,00 \text{ Kč} + 100 \text{ kg} \times 18,00 \text{ Kč}) = 2 500,00 \text{ Kč} + 1 800,00 \text{ Kč} = 4 300,00 \text{ Kč}$$

Zdroj: vlastní zpracování

Metoda váženého aritmetického průměru

Při této metodě se cena konkrétního druhu zásob vypočítává jako vážený aritmetický průměr, tzn., že každé ceně je přisouzena váha podle počtu jednotek.[5]

Klouzavý způsob výpočtu

Tato metoda vychází z toho, že při každém pořízení je vypočítán vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby) a nového přírůstku zásob. Při vyskladněních, která se uskuteční po posledním příjmu, jsou úbytky oceňovány vypočtenou cenou až do celkového vyskladnění položky nebo do nového nákupu.

Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla, není možné vypočítat průměr a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.[9]

Průměrná pořizovací cena se vypočte podle vzorce:

Skladová zásoba v Kč + poslední přírůstek v Kč
Skladová zásoba v ks + poslední přírůstek v ks

Tabulka č. 3.2: Výpočet úbytku zásob klouzavým způsobem

Na skladě je k dispozici celkem 630 kg materiálu, který byl nakoupen takto:

Datum	Druh pohybu	Množství v kg	Cena za 1 kg	Cena za dodávku
10. 1.	Příjem	100	25,00 Kč	2 500,00 Kč
15. 2.	Příjem	140	18,00 Kč	2 520,00 Kč
28. 2.	Příjem	220	22,00 Kč	4 840,00 Kč
22. 3.	Příjem	170	24,00 Kč	4 080,00 Kč
11. 4.	Výdej	200	22,13 Kč	4 426,00 Kč

Výpočet váženého aritmetického průměru klouzavým způsobem:

$(100 \text{ kg} \times 25,00 \text{ Kč} + 140 \text{ kg} \times 18,00 \text{ Kč} + 220 \text{ kg} \times 22,00 \text{ Kč} + 170 \text{ kg} \times 24,00 \text{ Kč}) / (100 + 140 + 220 + 170) = 22,13 \text{ Kč} / \text{kg}$

Výdej 11. 4. 200 kg se ocení takto:

$200 \text{ kg} \times 22,13 \text{ Kč} / \text{kg} = 4 426,00 \text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Prostý způsob výpočtu

U tohoto způsobu se vážený aritmetický průměr počítá jednou za měsíc (nebo kratší časový interval, například dekádu) a používá se pro výpočet ceny zásoby při vyskladnění po celé následující období (např. měsíc, případně kratší období).[2]

Průměrná pořizovací cena se vypočte dle vzorce:

Skladová zásoba v Kč na začátku období + přírůstek za období v Kč
Skladová zásoba v ks na začátku období + přírůstek za období v ks

Tabulka č. 3.3: Výpočet váženého aritmetického průměru prostým způsobem

Datum	Druh pohybu	Množství v kg	Cena za 1 kg	Cena za dodávku
10. 1.	Příjem	700	25,00 Kč	17 500,00 Kč
15. 2.	Příjem	500	18,00 Kč	9 000,00 Kč
28. 2.	Výdej	600	22,08 Kč	13 248,00 Kč

Průměrná cena zásob na skladě se vypočte:

$$(700 \text{ kg} \times 25,00 \text{ Kč} + 500 \text{ kg} \times 18,00 \text{ Kč}) / (700 \text{ kg} + 500 \text{ kg}) = 22,08 \text{ Kč} / \text{kg}.$$

Zdroj: vlastní zpracování

Vypočtená cena bude platit pro celý následující měsíc.

Jestli se účetní jednotka rozhodne pro použití prostého váženého aritmetického průměru, pak musí vyřešit oceňování vyskladněných zásob v prvním období (měsíci, dekádě). Nejčastěji se v této situaci používá buď metoda FIFO pro první období, nebo částka vypočtená váženým aritmetickým průměrem při prvním vyskladnění.

Metoda váženého aritmetického průměru se celosvětově nejčastěji používá u oceňování zásob při jejich vyskladnění.[2]

Metoda pevné ceny

Podle ČÚS lze ocenit zásoby pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Stanovení této ceny není žádným předpisem upraveno. Proto je nutné se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Většinou se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen.

Je vhodné, aby v účetní jednotce byl, nejlépe vnitřním předpisem, upraven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně ocenění by mohlo dojít např. tehdy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent.

Protože způsob oceňování (v tomto případě předem stanovenou cenou) je metodou, ale použití jednotlivých konkrétních cen je pouze aplikací této metody, je možné ceny během roku měnit.

Nově stanovená cena bude použita až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přeceňovaných zásob se zjistí podle inventury. O zjištěném rozdílu se bude účtovat jako o oceňovací odchylce.[9]

Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)

Pokud se zásoby oceňují pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazývají ČÚS odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob (oceňovací odchylky). Oceňovací odchylky mohou za jistých okolností vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování.[8]

Při rozpuštění odchylek od pevné ceny se používá koeficient:

$$K = \frac{\text{Počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{Počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} \quad [2]$$

Základní rozdíly mezi uvedenými metodami spočívají v tom, že metoda **FIFO** pracuje s výdejkami, nýbrž **metoda průměrných cen** s příjemkami. Obě tyto metody mění cenu zásob ve skladové evidenci. U **metody pevné ceny s odchylkou** se nemění cena zásob ve skladové evidenci a tato administrativa se přenáší mimo vlastní sklad. Také se nevyžaduje sledování množství.[3]

Kromě výše uvedených metod existuje ještě jedna metoda oceňování zásob. Touto metodou je LIFO. Z angličtiny “Last in - First Out”, v překladu to znamená “poslední dovnitř - první ven”.

Při oceňování skladu touto metodou se jako první účetně vyskladňují kusy, které byly poslední nakoupeny a na skladě nám zůstávají nejstarší zásoby oceněny nejnižší cenou, což je výhodné. V ČR používání této metody není povoleno.[13]

Podle mého názoru je nejlepší metodou metoda váženého aritmetického průměru, jelikož je nejpoužívanější, technicky nejlépe proveditelná, podporována většinou informačních systémů a také z hlediska IFRS je doporučovanou metodou.

3.2 Oceňování zásob podle IFRS

3.2.1 Pořízení zásob

V okamžiku pořízení jsou zásoby oceňovány ve výši pořizovacích nákladů - cost (pořizovací cenou). Náklady na pořízení zásob obsahují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu (v rámci výrobního procesu).

Náklady na nákup

Zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady, které jsou přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám zboží, materiálu a služeb.

Náklady na přeměnu

Zahrnují náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté nedokončené na dokončené výrobky, a to například mzdy a další výrobní náklady.

3.2.2 Spotřeba zásob

U oceňování spotřeby zásob se řeší problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny. V tomto případě je možné využít:

- individuálního ocenění,
- nákladových vzorců (oceňovací techniky).

Individuální ocenění se využívá v případě, pokud se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter. Toto ocenění spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.

Nákladové vzorce jsou oceňovací techniky FIFO a vážený aritmetický průměr.

Pozn: U obou metod se podle IFRS počíná stejně jako v účetnictví České republiky, podle ČÚS 015.

Alternativní použití oceňování metodou LIFO bylo zakázáno v prosinci 2003.[1]

3.3 Účtování zásob

3.3.1 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro ty účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění.[7]

Tato osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd a účtových skupin pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků, vlastního kapitálu a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření.[10]

V této osnově jsou v účtové třídě 1 - Zásoby stanoveny tyto účtové skupiny:

- 11 - Materiál,
- 12 - Zásoby vlastní výroby,
- 13 - Zboží,
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby,
- 19 - Opravné položky k zásobám.[4]

Podle směrné účtové osnovy si každá účetní jednotka sestavuje svůj účtový rozvrh, v němž uvede účty potřebné k zaúčtování případů a k sestavení účetní závěrky. Pro číselné označení účtů v účtovém rozvrhu je zvolen třímístný číselný kód, např. 131 - Zboží.

3.3.2 Syntetický účet

Patří zde účty označené třímístným kódem. Kdy první číslice v trojčíslí označuje účtovou třídu, druhá číslice účtovou skupinu uvnitř dané účtové třídy a třetí číslice označuje pořadí účtu v příslušné účtové skupině.

Např. účet 131 - Zboží na skladě

Účtová třída: 1 - Zásoby

Účtová skupina: 13 - Zboží

Účet: 131 - Zboží na skladě[6]

Obecné vymezení náplně syntetických účtů zásob:

- **111 Pořízení materiálu:** je to kalkulační účet, který slouží k zjištění pořizovací ceny materiálu při způsobu A účtování zásob. Dodávky materiálu je možné v průběhu účetního období účtovat přímo na vrub účtu 112 - Materiál na skladě. Při uzavírání účetních knih tento účet nevykazuje zůstatek;
- **112 Materiál na skladě:** u způsobu A účtování zásob se zde účtuje nakoupený a převzatý materiál, který je oceněn v pořizovacích cenách a materiál vlastní výroby oceněný ve vlastních nákladech;
- **119 Materiál na cestě:** zde se účtuje vyúčtování faktury za dodaný materiál, který účetní jednotka ještě nepřevzala;
- **121 Nedokončená výroba:** při způsobu účtování A se zde účtuje o stavu a pohybu zásob nedokončené výroby ve vlastních nákladech, tzn. v přímých nákladech;
- **122 Polotovary vlastní výroby:** u způsobu A se zde účtuje o stavu a pohybu zásob polotovarů vlastní výroby v ocenění uvedeném v účtu 121. Avšak nemusí být bezpodmínečná vazba struktury nákladů u nedokončené výroby polotovarů;
- **123 Výrobky:** zde se u způsobu A účtuje o stavu a pohybu výrobků vlastní výroby v ocenění uvedeném na účtu 121. Není však nutné, že musí být bezpodmínečná vazba struktury nákladů u nedokončené výroby a výrobků;
- **124 Zvířata:** zde se účtuje u způsobu A o stavu a pohybu zvířat. Nakoupená zvířata jsou oceněna v pořizovacích cenách, zvířata vlastního chovu ve vlastních nákladech nebo reprodukčními pořizovacími cenami. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady. U ztráty a brakování hejna slepic je možné, aby účetní jednotka vytvářela rezervu v rámci účtu 459 - Ostatní rezervy;
- **131 Pořízení zboží:** Obsah tohoto účtu je totožný s účtem 111 - Pořízení materiálu;
- **132 Zboží na skladě a v prodejnách:** u způsobu účtování A se zde účtuje o stavu a pohybu nakoupeného a převzatého zboží v pořizovacích cenách, u aktivovaného zboží v ocenění uvedeném na účtu 121;
- **139 Zboží na cestě:** Zde se účtuje vyúčtování (např. faktury) za dodané zboží, které účetní jednotka ještě nepřevzala;
- **19 Opravné položky k zásobám:** Tvorba opravných položek k zásobám je účtována na vrub účtu 559 - Tvorba opravných položek souvztažně k příslušným účtům účtové skupiny 19. Snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám je účtováno na vrub příslušných účtů účtové skupiny 19 a souvztažně k účtům 659 - Zúčtování

opravných položek. U prodeje zásob se opravná položka k nim vytvořená vyúčtuje na účet 659 - Zúčtování opravných položek;

- U účtů 112, 121, 122, 123, 124 a 132 se zde u účtování zásob způsobem B účtuje při uzavírání účetních knih.[11]

3.3.3 Analytický účet

Uživatelé účetních informací nebo přímo účetní pracovníci potřebují pro potřeby řízení podniku, pro účely sestavování daňových podkladů apod. detailnější členění účtů, než umožňují syntetické účty. Z tohoto důvodu si každý podnik podle svých potřeb vytváří účty analytické, ty rozvádějí zvolené syntetické účty. Seznam podnikem zvolených analytických účtů se rovněž uvádí v účtovém rozvrhu.[6]

3.3.4 Zásady účtování

O zásobách se účtuje především podle ČÚS 015, a to průběžně způsobem A nebo způsobem B, který je periodický.[4]

Na způsob účtování zásob má vliv především přiřazování nákladů a výnosů v rámci věcné časové souvislosti výnosů a nákladů. Náklad lze jako snížení ekonomického prospěchu vykázat ve výsledovce pouze za splnění dvou základních předpokladů:

- náklad je věcně spojen s výnosem v daném období dosaženém (věcná souvislost výnosů a nákladů),
- náklad je spojen se samotnou časovou periodou, a to s vykazovaným účetním obdobím/obdobími.

Pro účtování zásob z této zásady vyplývá, že základní požadavek spočívá v tom, že **spotřebu zásob jako podnikový náklad lze vykázat buď v okamžiku dosažení výnosů z prodeje produktu**, v němž je daný typ zásoby obsažen (např. tržby z prodeje zboží), **nebo v případě, kdy spotřeba zásob se uznává jako náklad období** (např. spotřeba režijního materiálu). Protože se zásoby v různých podnicích podílejí odlišným způsobem na konečné odbytové činnosti, byly v průběhu vývoje účetnictví rozpracovány dvě základní metody účtování zásob, označované jako **způsob účtování A** (metoda A) a **způsob účtování B** (metoda B).

Volba z obou způsobů je zcela libovolná, ale v rámci analytických účtů a podle míst uskladnění (odpovědných osob) může být uplatněn pouze jeden z nich.

Způsob účtování zásob A

Tato metoda je tvořena tím, že výše uvedená zásada časové a věcné souvislosti je dodržována po dobu celého účetního období u jednotlivých operací pořízení a spotřeby jednotlivých druhů zásob. A tak je umožněno v kterémkoliv okamžiku (přímo z hlavní knihy) **zjišťovat skutečné náklady** vynaložené na dosažení příslušných výnosů, resp. nákladů vázaných na dané účetní období. Tato skutečnost má velký význam pro vnitřní ekonomické řízení a pro používání různých postupů a metod manažerského účetnictví. Ovšem tento způsob účtování zásob je pracnější, než způsob účtování B.

U dodavatelského způsobu pořízení zásob se v průběhu účetního období části pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub pořizovacích účtů zásob (případně přímo na vrub účtů zásob) se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů, popř. na finančních účtech. Spotřeba materiálu a zboží se poté účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy a u prodeje materiálu na vrub účtu 54x - Prodaný materiál zároveň se souvztažným zápisem na příslušném účtu zásob.[6]

Pokud se zásoby pořizují vlastní činností tak se jednotlivé složky vlastních nákladů účtují přímo nebo prostřednictvím aktivace na příslušné pořizovací nebo evidenční účty zásob (skupina 12 - Zásoby vlastní výroby). Spotřeba těchto zásob je zúčtována v okamžiku skutečné spotřeby daného typu zásoby.

Způsob účtování zásob B

Oproti způsobu A je způsob B účtování založen na tom, že zásada věcné a časové souvislosti **je dodržena až k datu sestavení účetní závěrky**, avšak v průběhu účetního období se pořizované zásoby účtují přímo do spotřeby (do podnikových nákladů), a to bez ohledu na to, zda byly či nebyly skutečně spotřebovány. Tento způsob neumožňuje v průběhu účetního období z hlavní knihy zjistit skutečné náklady vynaložené na dosažení příslušných výnosů (nákladů) vázaných na dané účetní období a tak se používá jen u velmi malých podniků, především u podniků produkujících služby s krátkodobým cyklem výroby a prodeje.

U **dodavatelského způsobu** se v průběhu účetního období části pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů nebo na finančních účtech. Aktivace služeb, materiálu a zboží je účtována na vrub účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 62 - Aktivace.[6]

Pokud se uzavírají účetní knihy, tak se počáteční stavy účtů Materiál na skladě a Zboží na skladě a v prodejnách převedou na vrub nákladových účtů Spotřeba materiálu a Prodané zboží. Stav zásob podle skladové evidence, který je ověřen inventarizací, se zaúčtuje u materiálu na vrub účtu Materiál na skladě souvztažně s účtem Spotřeba materiálu na vrub účtu Zboží na skladě a v prodejnách souvztažně s účtem Prodané zboží.

U zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období v účtové skupině 12 - Zásoby vlastní výroby neprovádějí žádné účetní zápisy a náklady vynaložené na výrobu se běžně účtují na příslušné účty účtové skupiny 5 - Náklady.

Pokud se uzavírají účetní knihy, tak se počáteční stavy zásob účtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob. Stav zásob dle inventarizace je zaúčtován na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob. Je potřeba zdůraznit, že i při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.[6]

Účtování materiálu a zboží

Zde se účtuje na skladových účtech účtových skupin 11 - Materiál a 13 - Zboží.

Tabulka č. 3.4: Účtování pořízení materiálu (zboží) - způsob A

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Nákup materiálu (zboží)	360 000,00		
1a)		- celková hodnota faktury	360 000,00		321
1b)		- hodnota bez DPH	300 000,00	111 (131)	
1c)		- DPH 20 %	60 000,00	343	
2.	P	Příjemka (materiálu) zboží na sklad	300 000,00	112 (132)	111 (131)
3.	VÚD	Materiál (zboží) - dodatečný vklad do podnikání	100 000,00	111 (131)	491
5.	P	Příjemka (materiálu) zboží na sklad	100 000,00	112 (132)	111 (131)

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3.5: Účtování pořízení materiálu (zboží) - způsob B

Zde se účtuje nakoupený druh zásob přímo do nákladů bez použití skladových účtů. Počáteční stav zásob je ve výši 190 000,00 Kč.

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Nákup materiálu (zboží)	360 000,00		
1a)		- celková hodnota faktury	360 000,00		321
1b)		- hodnota bez DPH	300 000,00	501 (504)	
1c)		- DPH 20 %	60 000,00	343	
2.	VBÚ	Úhrada faktury dodavateli (materiálu) zboží	360 000,00	321	221
3.	VÚD	Účtování na konci roku			
3a)	VÚD	Převod PS do nákladů	190 000,00	501 (504)	112 (132)
3b)	VÚD	Skutečný stav zjištěný dle inventarizace	360 000,00	112 (132)	501 (504)

Zdroj: vlastní zpracování

Shrnutí způsobu A a B účtování

„Způsob A a B dávají shodné výsledky pouze při účtování na konci roku. Stav zboží na skladě není v průběhu roku účtován na účtu 112 (132) a v případě potřeby (například pro finanční analýzu) se musí zjistit ze skladové evidence. Potřebám řízení proto lépe vyhovuje způsob A, kdy účetnictví poskytuje průběžně objektivní informace o stavu zásob a nákladech na prodané zásoby.

U způsobu B se o příjmech a výdejích neúčtuje. Zdánlivě je tato metoda jednodušší, ale v podstatě vyžaduje tutéž evidenci, jako metoda A, pouze s tím rozdílem, že je zpracovávána neúčtetně. Pokud by tato neúčtetní evidence neexistovala, vznikly by problémy při ocenění zásob na konci účetního období. Pak by muselo dojít ke zpětné rekonstrukci ceny zásob pomocí některé z oceňovacích metod, přičemž z praktického hlediska přichází do úvahy pouze metoda FIFO.“²

Myslím si, že zejména u menších společností je určitě výhodnější způsob B z důvodu nižšího administrativního zatížení, ovšem i zde je nutné vést skladovou evidenci.

1. ² KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 42-43.

Materiál (zboží) – aktivace vnitropodnikových služeb

Při pořizování zásob dochází kromě nákupu výkonů od cizích organizací také ke spotřebě vlastních výkonů. Nejčastějším případem při pořizování zásob je použití **vlastní dopravy**. Její výkony se stávají ostatními náklady, které způsobují zvýšení ceny zásob. Proces, kterým se spotřebované náklady kompenzují účtováním ve výnosech z důvodu, že se opět ve změněné formě stávají aktivy podniku, se nazývá **aktivací**.

Aktivace vnitropodnikových výkonů, např. přepravného je účtována zpravidla ve výši kalkulovaných přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) nebo výrobních nákladů což jsou přímé náklady plus výrobní režie. U vlastní dopravy jsou přímými náklady především pohonné látky a mzdy řidičů.

Kalkulace uvedených nákladů jsou pravidelně upřesňovány a zpracovány do podoby ceníku vnitropodnikových výkonů nebo přehledu zúčtovacích sazeb, a ty jsou podkladem pro vnitropodnikovou fakturaci a následné účtování aktivace výkonů. Při menším rozsahu činnosti je možné zjišťovat skutečné přímé náklady.[3]

Tabulka č. 3.6: Účtování aktivace vnitropodnikových služeb

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Nákup materiálu nebo zboží	600 000,00	111 (131)	321
2.	FAP	Ostatní náklady, např. část přepravy	70 000,00	111 (131)	321
3.	VÚD	Spotřeba pohonných látek	80 000,00	501	321
4.	ZVL	Mzdy řidičů	40 000,00	521	331
5.	VÚD	Ostatní náklady zajištěné vlastními náklady, např. část přepravy	120 000,00	111 (131)	622
6.	P	Převzetí materiálu nebo zboží na sklad	790 000,00	112 (132)	111 (131)

Zdroj: vlastní zpracování

O aktivaci jde, i když se jedná o **výrobu materiálu nebo zboží ve vlastní režii účetní jednotky**. V této situaci se účtuje obdobně, ale na účet 621 - Aktivace materiálu a zboží.[4]

Zálohy poskytnuté na zásoby

Jsou to částky, které účetní jednotka zaplatí předem, než jí jsou zásoby dodány. Může jít o zálohu krátkodobou (která nepřesahuje dobu jednoho účetního období pro její zúčtování

s dodávkou) nebo dlouhodobou, kdy dojde k jejímu zúčtování za období delší, než je jedno účetní období.

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou majetkovou položkou, která je zobrazována v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci oběžných aktiv. Výsledek hospodaření není zálohou ovlivňován.

Záloha představuje pohledávku za dodavatelem, jehož povinností je dodat zásoby podle dohody. Jakmile dojde k dodání (jednorázovém, či postupném) je záloha zúčtována. Majetková položka pohledávky je pak nahrazena majetkovou položkou příslušných zásob.

Poskytnuté zálohy na zásoby mají ve směrné účtové osnově v účtové třídě 1 - Zásoby začleněnou účtovou skupinu 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby. Zálohy se poněkud vyčleňují z účtů pohledávek, přestože svůj charakter pohledávky za dodavatelem zásob neztrácejí. Zálohy podléhají jako všechny pohledávky inventarizaci.

Je zde aplikována dokladová inventura. Z hlediska finančního řízení a informační hodnoty účetních dat je nezbytné ošetřit rozlišení krátkodobých a dlouhodobých záloh v okamžiku, kdy již záloha přestává mít dlouhodobý charakter, je nutné ji v tomto smyslu považovat za krátkodobou pohledávku.

Přijatá zálohová platba na straně příjemce platby podléhá (pokud jsou plátcí DPH) dani z přidané hodnoty na výstupu. Ten, kdo zálohu poskytuje (poskytovatel), pokud je plátcí DPH má nárok na odpočet DPH na vstupu. Vyžaduje to i odlišné účtování záloh.[4]

Používají se účty 151 - Poskytnutá záloha na materiál a 153 - Poskytnutá záloha na zboží.

Pro zúčtování DPH a základu daně se používá např. účet 379 - Jiné závazky (v analytickém členění 379/1 a 379/2). Jakmile se celková dlužná částka zaplatí, obdrží ÚJ od dodavatele fakturu znějící na celou částku včetně vyúčtování uhrazené zálohy.[3]

Tabulka č. 3.7: Účtování záloh na zásoby

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VBÚ	Zaplacena záloha na nákup materiálu (zboží)	240 000,00	151 (153)	221
2.	VÚD	Daňový doklad na přijatou zálohu od dodavatele			
2a)		- základ daně	200 000,00	379/1	379/2
2b)		- DPH 20 %	40 000,00	343	379/2
3.	FAP	Faktura za materiál			
3a)		- základ daně	300 000,00	111 (131)	321
3b)		- DPH 20 %	60 000,00	343	321
4.	VÚD	Zúčtování zaplacené zálohy			
4a)		- základ daně	200 000,00	379/2	379/1
4b)		- DPH 20 %	40 000,00	379/2	343
4c)		- Celkem	240 000,00	321	151 (153)
5.	VBÚ	Úhrada zbývajících částky	120 000,00	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Prodej materiálu

Účtování nákladů prodeje nadbytečných materiálových zásob je zařazeno do účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady, kde je většinou zřízen účet 542 - Prodaný materiál.

Výnosy z prodeje materiálu jsou účtovány v účtové skupině 64 - Jiné provozní výnosy, kde se obvykle zřizuje účet 642 - Tržby z prodeje materiálu.[5]

Tabulka č. 3.8: Účtování prodeje materiálu

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	V	Vyskladnění materiálu za účelem prodeje v PC	250 000,00	542	112
2.	FAV	Tržba z prodeje materiálu	200 000,00	311	642

Zdroj: vlastní zpracování

V uvedené tabulce materiál byl prodán za cenu nižší, než je jeho cena pořizovací. Zisk či ztráta z prodeje materiálu je poté projevena ve výkazu zisků a ztrát a přímo ovlivňuje základ daně.[5]

Prodej zboží

Prodej zboží se účtuje podobně jako účtování materiálu, pouze místo účtu 542 je používán účet 504 - Prodané zboží a místo účtu 642 se používá účet 604 - Tržby za zboží.

Reklamace u dodávek zásob

K reklamacím u dodávek materiálu či zboží může docházet z různých důvodů, např. u nižší jakosti materiálu a zboží, omylu ve skladbě dodávky, chyb v účetních dokladech, jiného množství dodaného materiálu a zboží apod.

Účetně reklamace představuje pohledávku odběratele vůči dodavateli, tuto pohledávku ÚJ účtuje na vrub účtu 315 - Ostatní pohledávky. Reklamační nárok odběratele může být druhou stranou uznán buď plně, zčásti nebo vůbec. Pokud dodavatel reklamační nárok neuzná lze ho uplatnit při soudním řízení. Soud poté rozhodne, jestli je na reklamaci nárok či ne a také v jakém rozsahu.

Tabulka č. 3.9: Účtování reklamace zásob

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Faktura za materiál			
1a)		- základ daně	100 000,00	111 (131)	
1b)		- DPH 20 %	20 000,00	343	
1c)		- Celkem	120 000,00		321
2.	P	Příjemka na 3/4 dodaného materiálu	75 000,00	112 (132)	111 (131)
3.	VÚD	Reklamace zbylé 1/4 materiálu	25 000,00	315	111 (131)
4.	VÚD	Dodavatel reklamaci uznal v plné výši			
4a)		- základ daně	25 000,00		315
4b)		- DPH 20 %	5 000,00		343
4c)		- Celkem	30 000,00	321	
5.	VBÚ	Úhrada doplatku dodavateli	90 000,00	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby vlastní výroby

Jelikož **zásoby vlastní výroby** vznikly přeměnou ostatních majetkových složek, tak do okamžiku jejich prodeje jsou součástí majetku, tedy aktiv podniku. Jejich přeměna byla účtována v zásadě jako snížení aktiv (nebo zvýšení pasiv s následným snížením aktiv) a vznik nákladů. Pokud nedojde k jejich prodeji, jsou nadále vlastnictvím účetní jednotky, a pak ke snížení aktiv ve skutečnosti nedojde (jde pouze o jejich přeměnu v jinou formu majetku, např. výrobek), a tudíž je třeba toto účtování kompenzovat pomocí účtovávání zpětného zvýšení aktiv spolu s účtováním výnosů.

Zpravidla se výrobní náklady nerealizované produkce vracejí zpět do majetku tím, že jejich přírůstek **je účtován** jako zvýšení stavu zásob se souvztažným zápisem ve výnosech jako ekvivalent vynaložených nákladů.

Hlavním cílem tohoto postupu je dosažení věcné a časové shody nákladů a výnosů. V účetní teorii se postup, který je založen na tomto principu nazývá produkční, výsledek hospodaření se nazývá vyprodukovaný výsledek hospodaření a takto sestavená výsledovka se nazývá nákladová.[5]

Pro účtování zásob vlastní výroby je potřeba vytvořit, alespoň tyto základní podmínky:

- administrativní předpoklady pro zjištění množství nedokončené výroby a hotových výrobků, které nebyly ještě realizovány (prodány),
- ocenění výše uvedené produkce na úrovni vlastních nákladů.

Tvorbou uvedených podmínek se zabývá vnitropodnikové účetnictví. Pro účely finančního účetnictví se vychází z předpokladu, že stav nerealizované produkce se zjistí tím nejjednodušším způsobem, a to inventarizací na konci měsíce.

Účetní hodnota je zjištěna dle vnitropodnikového ceníku, který je zkalkulován na úrovni vlastních nákladů nebo dle skutečnosti.[3]

Zásoby vlastní výroby při účtování způsobem A

Kovodílna vyrábí z výchozích surovin postupně slitinu ve formě bloků (nedokončená výroba), poté z ní odlévá kovové odlitky (polotovary) a jejich opracováním vznikají hotové výrobky.[3]

Tabulka č. 3.10: Přípravná tabulka zásob vlastní výroby

Vnitropodniková a odbytová cena byly zkalkulovány v ceníku takto:		Počáteční stav	
		Kg	Kč
1 kg kovových bloků	10,00 Kč	20	200,00
1 kg odlitků	15,00 Kč	5	75,00
1 kg hotových výrobků	25,00 Kč	3	75,00
1 kg hot. výr. v prodejní ceně	35,00 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3.11: Účtování zásob vlastní výroby způsobem A

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	P	Přírůstek nedokončené výroby 100 kg bloků	1 000,00	121	611
2.	V	Úbytek 70 kg bloků (převzetí do slévárny)	700,00	611	121
3.	P	Přírůstek polotovarů 80 kg odlitků	1 200,00	122	612
4.	V	Úbytek 60 kg odlitků (převzetí do obrobny)	900,00	612	122
5.	P	Přírůstek výrobků 40 kg	1 000,00	123	613
6.	V	Vyskladnění výrobků při prodeji (30 kg x 25 Kč)	750,00	613	123
7.	FAV	Fakturace 30 kg výrobků v prodejní ceně			
7a)		- bez DPH (30 kg x 35 Kč)	1 050,00	311	601
7b)		- DPH 20 %	210,00	311	343

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Všem přírůstkům odpovídá také spotřeba nákladů, jejíž účtování není v uvedené tabulce zachyceno.

Zásoby vlastní výroby při účtování způsobem B

Pro účtování B způsobem se postupuje obdobně jako při účtování ostatních zásob, tzn., že na konci roku se odúčtuje stav zjištěný minulou inventurou a naúčtuje se stav zjištěný inventurou novou.

Zadání bude jako u účtování způsobem A obdobné. Uvedeno je pouze účtování výrobků.

Tabulka č. 3.12: Účtování zásob vlastní výroby způsobem B

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Odúčtování minulé inventury (převod PS)	750,00	613	123
2.	VÚD	Naúčtování stavu výrobků zjištěné novou inventurou	250,00	123	613

Zdroj: vlastní zpracování

Nevyfakturované dodávky a zásoby na cestě

Nevyfakturované dodávky znamenají, že účetní jednotka fyzicky obdržela dodávku zboží či materiálu, ale do konce účetního období nedorazily příslušné účetní doklady - např. faktura. Účtují se v ocenění buď podle uzavřených obchodních smluv, nebo odhadem a to na účet 389 - Dohadné účty pasivní.[3]

Tabulka č. 3.13: Účtování nevyfakturovaných dodávek

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	P	Příjem nevyfakturovaného materiálu (zboží) na sklad	70 000,00	112 (132)	111 (131)
2.	VÚD	Předpokládaná výše faktury	70 000,00	111 (132)	389
3.	FAP	V následujícím účetním období došla faktura	70 000,00	389	321

Zdroj: vlastní zpracování

Jestliže účetní jednotka do konce účetního období obdrží fakturu za dodávku materiálu (zboží), ale fyzicky ji dodávka tohoto materiálu (zboží) nebude doručena, pak jde o tzv. **zásoby na cestě**, o kterých se účtuje na účtech 119 - Materiál na cestě či 139 - Zboží na cestě.[3]

Tabulka č. 3.14: Účtování zásob na cestě

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Faktura za materiál (zboží)	45 000,00	111 (131)	321
2.	VÚD	Zásoby do konce účetním období nebyly převzaty na sklad	45 000,00	119 (139)	111 (131)
3.	P	V následujícím účetním období zásoby převzaty na sklad	45 000,00	112 (132)	119 (139)

Zdroj: vlastní zpracování

Inventarizace zásob a inventarizační rozdíly

Inventarizace zásob je součástí účetní uzávěrky, tou se směřuje k sestavení účetní závěrky jako věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce ve finančních výkazech a také komentáři k nim. Při inventarizaci se fyzickou inventurou zjišťuje skutečný stav zásob a také se ověřuje, zda tento zjištěný skutečný stav odpovídá účetnímu stavu zásob. Také se při inventarizaci ověřuje, jestli neexistují důvody k účtování o opravných položkách. Dokladem provedené inventarizace zásob se nazývá **inventurní soupis zásob**. [4]

Inventurní soupis je průkazný účetní záznam, který musí zpravidla obsahovat:

- skutečnosti tak, aby se daly zjištěné zásoby jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby, která je odpovědná za zjištění skutečností podle předchozího bodu a také podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- způsob jakým se provádí zjišťování skutečných stavů,
- způsob jakým se oceňují zásoby k okamžiku ukončení inventury,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. [5]

Inventarizací zásob je možné provádět jako **periodickou**, v případě řádné inventarizace k rozvahovému dni. U zásob účtovaných podle druhů či podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob ji lze provádět i jako **průběžnou**. Termín průběžné inventarizace si účetní jednotka zvolí sama s tím, že inventarizace zásob musí být provedena minimálně jednou za účetní období. [4]

Při provádění průběžné inventarizace je možné inventurní soupisy **nahradit** průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů

U inventarizace se zjistí buď shoda mezi účetním a skutečným stavem, nebo naopak inventarizační rozdíl. Ty účetní jednotky vyúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav zásob.

Inventarizační rozdíly vznikají v případech, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví (manko) a vzniklý rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem,

- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví (přebytek) a vzniklý rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem.

Za manko nejsou považovány technologické a technické ztráty, které vznikají např. rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytku ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci **norem přirozených úbytků zásob**.

Manka a přebytky zásob je možné vzájemně **vyrovnávat** pouze tehdy, jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů (např. v důsledku jejich podobného balení). Pokud převyšuje po tomto vyrovnání částka mank částku přebytků, je potřeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko. Převyšuje-li částku přebytků částku mank, rozdíl se posuzuje jako výsledný přebytek, je to výjimka ze zákazu vzájemného zúčtování.[5]

Podniky vytvářejí vnitřní normu, kterou určují výši přirozených ztrát zásob (ty jsou způsobeny vysycháním, rozprachem či nutnými ztrátami při manipulaci). Tento úbytek zásob je označován jako tzv. **manko do výše norem**.

Manko nad normu je předepisováno odpovědným osobám (skladníkům a vedoucím skladů) k náhradě. Oprávněnost výše normy pro přirozené ztráty bývá posuzována kontrolním orgánem finančního úřadu na základě meritorních směrnic finančního úřadu.

Inventarizační přebytek je účtován do výnosů. Z hlediska pracovního hodnocení odpovědných osob se vznik přebytku posuzuje stejně nepříznivě jako vznik manka, neboť v obou případech jde minimálně o chybné pracovní úkony odpovědných osob. Inventarizační rozdíly jsou účtovány zejména při uzavírání účetních knih.

Škoda se chápe jako fyzické znehodnocení (neodstranitelné poškození nebo zničení) zásob, a to z objektivních i subjektivních příčin.

Postup při účtování inventarizačních rozdílů

Inventarizační rozdíly jsou účtovány na vrub příslušného účtu jiných provozních nákladů nebo ve prospěch příslušného účtu jiných provozních výnosů, nebo na vrub příslušného účtu finančních nákladů či ve prospěch příslušného účtu finančních výnosů.[5]

Přebytky nakoupených zásob, pokud k nim došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění, jsou účtovány ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy.

Přebytky u zásob vlastní výroby, i včetně zvířat jsou účtovány na příslušné účty změny stavu vnitropodnikových zásob.

Účtování o inventarizačních rozdílech způsobem A

Při nákupu od jiných subjektů

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob budou účtovat:

- na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy, pokud jde o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady jde-li o manka,
- u přebytků zásob ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy, nebo ve prospěch účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy.[5]

Tabulka č. 3.15: Účtování inventarizačních rozdílů způsobem A při nákupu od jiných subjektů

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob	40 000,00	501 (504)	112 (132)
2.	VÚD	Inventarizační rozdíly a ztráty nad rámec norem přirozených úbytků zásob - manka	20 000,00	549	112 (132)
3.	VÚD	Přebytky zásob	30 000,00	112 (132)	648

Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby vlastní výroby

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob účtují:

- na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti, pokud jde o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,

- na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady jde-li o manka,
- přebytky zásob ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti.

Tabulka č. 3.16: Účtování inventarizačních rozdílů způsobem A u zásob vlastní výroby

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	ID	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob	60 000,00	613 (611,612)	123 (121,122)
2.	ID	Inventarizační rozdíly a ztráty nad rámec norem přirozených úbytků zásob - manka	20 000,00	549	123 (121,122)
3.	ID	Přebytky zásob	30 000,00	123 (121,122)	613 (611,612)

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování o inventarizačních rozdílech způsobem B

Při nákupu od jiných subjektů

Při uzavírání účetních knih:

- pokud se jedná o manka, tak se inventarizační rozdíly zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušného účtu zásob,
- u přebytků zásob se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy, případně ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy a na vrub příslušného účtu zásob.

Tabulka č. 3.17: Účtování inventarizačních rozdílů způsobem B při nákupu od jiných subjektů

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	ID	Inventarizační rozdíly a ztráty nad rámec norem přirozených úbytků zásob - manka	20 000,00	549	112 (132)
2.	ID	Přebytky zásob	30 000,00	112 (132)	648

Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby vlastní výroby

Při uzavírání účetních knih se:

- manka účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady,
- u přebytků zásob se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti.

Tabulka č. 3.18: Účtování inventarizačních rozdílů způsobem B u zásob vlastní výroby

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	ID	Inventarizační rozdíly a ztráty nad rámec norem přirozených úbytků zásob - manka	20 000,00	549	123 (121,122)
2.	ID	Přebytky zásob	30 000,00	123 (121,122)	613 (611,612)

Zdroj: vlastní zpracování

Opravné položky u zásob

Jejich právní úprava je vymezena v Českém účetním standardu 005 - Opravné položky. Opravnými položkami je vyjadřováno přechodné snížení hodnoty majetku. U tvorby a použití opravných položek je postupováno podle VPÚ ve smyslu ZoÚ. Tvorba opravných položek je prováděna na vrub nákladů na základě inventarizace a při ní zjištěném ocenění zásob, kdy takto zjištěná hodnota je nižší než ocenění zásob, které je zachyceno v účetnictví na příslušných majetkových účtech.

„Je úkolem inventární komise a inventurníků, aby provedli nejenom fyzické ověření stavu majetku, ale také posoudili, zda jeho aktuální hodnota odpovídá stavu v účetnictví, a pokud tomu tak není, aby navrhli opravu této hodnoty. Celkové vyhodnocení této hodnoty provede inventární komise.“³

Pokud se na základě inventarizace zjistí, že **hodnota zásob je nižší**, než ocenění zásob v účetnictví, vytváří se k zásobám opravné položky. Opravné položky nesmí mít debetní zůstatek (tzn. případné zvýšení hodnoty zásob je možné jen do výše předchozího snížení, tj. navrácení v původní stav). V případě trvalého snížení ocenění zásob se vyúčtuje snížení na vrub nákladů.

³ KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0. s. 63.

Tvorba opravných položek k zásobám je účtována na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů, souvztažně k příslušným účtům účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám.

Snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám je účtováno na vrub příslušných účtů účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám, souvztažně ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů.

Pokud jde o prodej zásob, tak se opravná položka k nim vytvořená vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů. Postup účtování opravných položek na vrub či ve prospěch příslušných účtů nákladů se uvádí v ČÚS 19.[5]

Tabulka č. 3.19: Účtování opravných položek u zásob

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Snížení hodnoty zásob nemající trvalý charakter	40 000,00	559	191 (196)
2.	VÚD	Zrušení opravné položky (např. při prodeji materiálu)	40 000,00	191 (196)	559

Zdroj: vlastní zpracování

Slevy u nakoupených zásob

V souvislosti s nakupovanými zásobami se podniky často setkávají s tím, že dodavatel poskytuje slevu u takto pořizovaných zásob. Tyto slevy se rozdělují na **bonus** a **skonto**. [2]

Bonus

Je to sleva poskytovaná dodavatelem, pokud je splněna podmínka odběru určitého množství. Příslušná hranice je stanovena buď hodnotou odebraného zboží, nebo v technických jednotkách. Většinou je stanovena podmínka odebrat smluvené množství během určitého, předem daného období, ale není to nutností.

Bonus může dodavatel poskytnout na základě předem uzavřené smlouvy nebo také na základě své vnitřní ceníkové nebo obchodní politiky, a to aniž by se k jeho poskytnutí zavázal smluvně.

Může být poskytován ve 2 formách:

- Zboží bez úplaty (naturální plnění). Jestli je v účetnictví odběratele používáno oceňování průměrnou cenou, bezúplatná dodávka se projeví pouze poklesem průměrné ceny, jelikož při převzetí na sklad bude zvýšen stav zásob bez zvýšení jejich hodnoty. Pokud je používána pevná skladová cena, proúčtuje se hodnota ocenění bezúplatného příjmu cenové odchylky;
- Forma peněz. Zde je účtováno u odběratele do výnosů a u dodavatele do nákladů.[9]

Tabulka č. 3.20: Účtování bonusu - forma bezúplatné dodávky zboží u odběratele

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP	Dodavatel poskytl bonus bezúplatným poskytnutím 10 ks zboží za 15 Kč/ks	150,00	132	321
2.	VÚD	Zúčtování výnosu z bonusu	150,00	321	648

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3.21: Účtování bonusu - forma bezúplatné dodávky zboží u dodavatele

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Poskytnut bonus odběrateli bezúplatným poskytnutím 10 ks zboží za skladovou cenu 12 Kč/ks	120,00	504	132
2.	VÚD	Zúčtování prodejní ceny 15 Kč/ks	150,00	311	604
3.	VÚD	Zúčtování poskytnutí bonusu	150,00	548	325
4.	VÚD	Započtení	150,00	325	311

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3.22: Účtování bonusu - forma poskytnutí v penězích u odběratele

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Přijetí bonusu	150,00	315	648
2.	FAP	Faktura za zboží 1 000, bonus za uplynulé období 150, k úhradě 850	850,00	111 (131)	321
3.	VÚD	Bonus byl uveden na faktuře za zboží, a byl odečten od předpisu úhrady	150,00	111 (131)	325
4.	VÚD	Započtení bonusu	150,00	325	315

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3.23: Účtování bonusu - forma poskytnutí v penězích u dodavatele

Číslo	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	VÚD	Poskytnutí bonusu	150,00	548	325
2.	FAV	Faktura za zboží	1 000,00	311	604
3.	VÚD	Započtení bonusu	150,00	325	311

Zdroj: vlastní zpracování

Skonto

Dodavatel poskytne slevu z určité faktury z důvodu, že tato faktura je zaplacená před lhůtou splatnosti nebo například hotově.

Má formu **peněžitého plnění**. V praxi mívá zpravidla 2 podoby. Buď je skonto cenovou podmínkou, která je již uplatněna při stanovení fakturační ceny, nebo se fakturuje plná cena, ke které je přislíbeno finanční zvýhodnění například při dřívějším smluveném zaplacení.[2]

Skonto u odběratele:

- Je-li skonto slevou na ceně, která je poskytována současně s odebráním zboží, např. při promptní úhradě, jde o snížení fakturované částky. A tak je v tomto případě snížena pořizovací cena nakupovaného zboží, a jestli bylo ve výjimečných případech skladované zboží již vyskladněno do spotřeby, bude snížen příslušný nákladový účet;
- Při stanovení ceny za prodané zboží či provedené služby je většinou brán v potaz termín úhrady, při čemž delší doba úhrady mívá za důsledek vyšší cenu, která nahrazuje úroky za pozdější úhradu. Při tom konečná cena se účtuje do provozních nákladů. Proto i sleva ceny se v případě skonta účtuje do provozních vnosů, tzn. ve prospěch účtu 648 - Ostatní provozní výnosy, přesto, že jde vlastně o snížení úroků, a to ze stejného důvodu jako u bonusu.

Skonto u dodavatele:

Zde také cena zahrnuje náklady spojené s prodejem na úvěr, tedy úrok. Ačkoliv je poskytnuté skonto spojeno s platebními podmínkami, jde o provozní náklad, jelikož výnos byl zúčtován do provozní oblasti. A tak by bylo u dodavatele logické účtovat o poskytnutém provozním skontu jako o provozním nákladu.[9]

„Nárok na skonto, či povinnost poskytnout skonto, vzniká teprve tehdy, když je úhrada skutečně provedena. Proto se o něm účtuje do nákladů či výnosů toho období, v kterém odběratel provedl úhradu, bez ohledu na to, kdy dodavatel skonto přiznal. To platí vždy, ať již si odběratel skonto přímo odčítá z úhrady, nebo dodavatel peníze vrací či odčítá z další faktury. Takovéto skonto odběratel nemůže nikdy účtovat do pořizovací ceny zásob. To platí i v případě, že určitému dodavateli hradí faktury dříve vždy před splatností, a proto mu nárok na skonto vzniká pokaždé.“⁴

2. ⁴ LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978- 80-247-2117-0. s. 47.

4. Problematika účtování a oceňování zásob ve vybrané společnosti

4.1 Základní údaje o společnosti

Obchodní firma:	Biocel Paskov a.s.
Sídlo:	Zahradní 762, 739 21 Paskov
Identifikační číslo:	264 20 317
Právní forma:	Akciová společnost
Hlavní předmět činnosti:	Výroba buničiny
Základní kapitál:	2 800 000,00 Kč

4.2 Historie a role společnosti

Biocel Paskov a.s. byl postaven v letech 1979 - 1983 na tzv. „zelené louce“ jako celulózka pro výrobu sulfitové buničiny. Tím navázal na stoletou historii výroby sulfitové buničiny v nedaleké celulózce ve Vratimově, která byla v roce 1983 uzavřena.

Na počátku devadesátých let byl Biocel Paskov privatizován metodou „kupónové privatizace“ a jeho rozhodující vlastníky se staly investiční fondy velkých tuzemských bank. V letech 2001 - 2010 byla společnost součástí rakouské skupiny Heinzl Group, která patří mezi největší evropské výrobce tržní papírenské buničiny a obchodníky s papírem a buničinou na všech důležitých světových trzích.

V tomto období pokračoval Biocel Paskov v investičním programu, výrazně zvýšil svou výrobní kapacitu a optimalizoval výrobní procesy s velkým důrazem na ekologii.

Pozornost byla věnována také nákladové konkurenceschopnosti. V roce 2010 koupila 75 % akcií Biocelu Paskov rakouská skupina Lenzing, největší světový výrobce viskóзовých vláken pro textilní průmysl. Nový vlastník ihned zahájil přípravu projektu přestavby technologie na výrobu viskóзовé buničiny. Současně byla zachována i možnost výroby papírenské buničiny.

Obrázek č. 4.1: Fotografie společnosti Biocel Paskov a.s.



Zdroj: www.biocel.cz

4.3 Historie výroby a výrobní koncept

Rok 1883 představuje počátek výroby buničiny na severní Moravě. Výroba byla zahájena ve Vratimovských papírnách, které později tvořily mateřský závod navazujících výrob.

Po sto letech došlo k odstavení této výroby a byla postavena nová celulózka se sulfítovou technologií. S výstavbou nového závodu bylo započato v roce 1979 a první celulóza opustila výrobní linku v říjnu 1983. K tomuto projektu byla vybrána lokalita obce Paskov, ležící mezi městy Ostravou a Frýdkem-Místkem, s cílem zpracovávat smrkové dřevo z beskydské a jesenické oblasti.

Výstavba závodu trvala tři roky. Volba sulfítové technologie výroby buničiny umožňuje využít obsah zkvasitelných cukrů v odpadním výluhu k výrobě krmných kvasnic.

Nová celulózka byla projektována na roční produkci 200 tisíc tun bělené buničiny s možností navýšení až na 220 tisíc tun.

V současné době je Biocel Paskov díky postupné modernizaci provozu se svou kapacitou 280 tisíc tun buničiny největší sulfitovou celulózkou v Evropě. Kromě bělené buničiny vyrábí 24 tisíc tun krmných kvasnic ročně.

Biocel Paskov zpracovává smrkové dřevo. Buničina je vyráběna sulfitovou technologií s hořčnatou zásadou, zaručující vysokou jakost a hospodárnost celého procesu. Výrobní proces je veden tak, aby se dosáhlo co nejlepšího využití vstupující dřevní hmoty a současně se zužitkovaly veškeré výrobní odpady.

Moderní, kyslíko-peroxidový způsob bělení spolu s účinnou čistírnou odpadních vod omezuje znečišťování životního prostředí na nejmenší možnou míru, dobře srovnatelnou s nejmodernějšími závody v Evropě.

Po vytrídění, vyprání a vybělení je buničina připravena ke konečnému zpracování na sušícím stroji. Celý cyklus je uzavřenou úpravou do expediční formy. Buničina rozřezaná na archy je zabalena a expedována v unitech po 1 600 kg. Chemikálie používané ve varném procesu se regenerují a z výluhu se dále zkvašováním vyrábějí krmné kvasnice.

Pozn.: Organizační struktura společnosti Biocel Paskov a.s. se nachází v příloze č. 1.

4.4 Produkty

Výrobní sortiment společnosti tvoří:

- dlouhovláknitá papírenská buničina VIAN-PASKOV,
- krmné kvasnice VITEX,
- lignosulfonany VIANPLAST.

Buničina VIAN-PASKOV

Je vyráběna ze smrkového dřeva. Vyrábí se jako bělená bisulfátovým způsobem s hořčnatou zásadou v druzích ECO a ECF. Oba druhy se vyznačují vysokou čistotou a liší se zejména rozdílnou bělostí.

Hlavním oborem použití buničiny je výroba hygienických papírů. Dále se používá pro výrobu obalů pro přímé balení potravin, výrobu grafických papírů atd.

Krmné kvasnice VITEX

Jsou biotechnologický produkt vyráběný aerobní fermentací cukerného podílu sulfítoových výluhů. Mají vysoký obsah bílkovin a esenciálních aminokyselin a dodávají se v sušené formě. Používají se jako složka krmných směsí pro hospodářská zvířata a pro malá domácí zvířata.

Lignosulfonany VIANPLAST

Jsou zahuštěné sulfítové výluhy zbavené cukerného podílu. Jejich základní složkou jsou hořčnaté soli lignosulfonových kyselin, které vznikají rozložením necelulózového podílu dřeva. Mají široké průmyslové použití, např. jako plastifikační přísada do malt a betonových směsí nebo jako pojivo v keramické výrobě. Prodávají se v sušené formě nebo jako kapalina.

Na všechny výrobky má Biocel Paskov a.s. mezinárodní certifikát systému zabezpečení jakosti podle normy ISO 9001. Společnost získala také certifikát potvrzující konformitu zavedeného environmentálního managementu s normou ISO 14001. Biocel Paskov a.s. byl mezi prvními podniky, kterým Český úřad bezpečnosti práce udělil osvědčení "Bezpečný podnik".

V říjnu 2006 získala společnost certifikát o zavedení systému BOZP podle specifikace OHSAS 18001:1999. V roce 2003 získala společnost certifikát Spotřebitelského řetězce dřeva C-o-C a Správná výrobní praxe GMP. V roce 2007 byla buničina VIAN-PASKOV zařazena do databáze produktů, které splňují podmínky pro udělení SWAN označení papírenských výrobků. V roce 2009 získala společnost certifikát FSC pro spotřebitelský řetězec CoC a FSC pro kontrolované dřevo.[14]

4.5 Způsob účtování a oceňování zásob

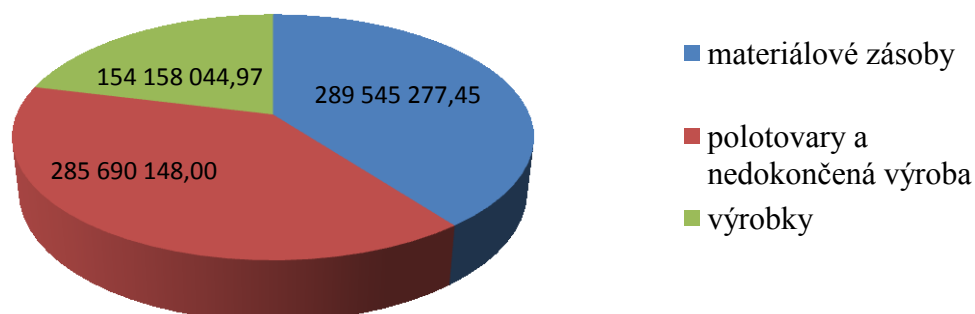
Biocel účtuje o zásobách způsobem A, ale některé druhy materiálu účtuje přímo do spotřeby.

Společnost využívá tyto druhy zásob:

- materiálové zásoby,
- polotovary a nedokončená výroba,
- výrobky.

Zásoby v sobě vážou jisté peněžní prostředky. Na grafu č. 4.1 je vyjádřena základní struktura zásob ve společnosti a hodnoty v nich vázaných peněžních prostředků.

Graf č. 4.1: Struktura zásob v Kč v Biocelu Paskov a.s. k 31. 12. 2011



Zdroj: Interní materiály společnosti Biocel Paskov a.s.

Společnost účtuje o zásobách pomocí účtové třídy 1, kde využívá předepsaných syntetických účtů a pro své potřeby si vytvořila i analytické účty.

Tabulka č. 4.1: Příklady analytických účtů ve společnosti Biocel Paskov a.s.

Název účtu	Číslo
Materiál na skladě - předem stanovená cena	1121000
Materiál na skladě - předem stanovená cena palet	1121010
Materiál na skladě - dřevo předem stanovená cena	1125000
Spotřeba materiálu - štěpka	5011300
Spotřeba materiálu - vláknina	5011400
Spotřeba materiálu - vláknina - provize za nákup	5011401

Zdroj: interní materiály společnosti Biocel Paskov a.s.

Myslím, že pro společnost je velice vhodné účtování zásob způsobem A. Především kvůli velikosti společnosti je tento způsob přehlednější a je také výhodné, že odpovědní pracovníci mohou kdykoliv nahlédnout do systému a zjistit stav zásob v daný okamžik. Společnost využívá podrobného členění materiálu dle jednotlivých druhů, což slouží k lepší přehlednosti. Myslím, že analytické členění materiálu společnost zvolila velmi vhodně.

Pro vedení účetnictví a skladové evidence společnost používá podnikový informační systém SAP R/3, kde jsou činnosti rozděleny do jednotlivých modulů.

SAP R/3

Je to softwarový produkt společnosti SAP a slouží k řízení podniku. Je klient/server aplikací, což znamená, že využívá třívrstvý model. V prezentační vrstvě komunikuje klient s uživatelem, v aplikační vrstvě je uložena business logika. Třetí vrstva se nazývá databázová a jejím úkolem je zaznamenávat a ukládat všechna data systému včetně transakčních a konfiguračních dat. Novější verze tohoto produktu se nazývá MySap.

SAP R/3 je složen z následujících modulů:

- Finanční účetnictví,
- Kontroling,
- Evidence majetku,
- Plánování dlouhodobých projektů,
- Řízení oběhu dokumentů,
- Specifická řešení různých odvětví,
- Řízení lidských zdrojů,
- Údržba,
- Skladové hospodářství a logistika,
- Management kvality,
- Plánování výroby,
- Podpora prodeje.

Pozn.: Ukázky z programu SAP R/3 se nachází v příloze č. 2 a č. 3.

Společnost využívá jeden z nejkvalitnějších a nejpoužívanějších softwarových produktů na trhu.

Druhy materiálu, účtované přímo do spotřeby

Některé druhy materiálu společnost účtuje přímo do spotřeby na nákladový účet 501 - Spotřeba materiálu, a to za podmínky, že materiál bude ihned spotřebován a bude převzat příjemkou SAP. Ovšem pokud je materiál převzat do spotřeby bez reálného spotřebování, je to považováno za porušení směrnice Biocel Paskov a.s. Materiál, který nebyl ke dni závěrky spotřebován, je společností časově rozlišován.

Druhy materiálu účtované přímo do spotřeby jsou:

- kancelářské potřeby (bez limitu),
- tonery, odpadní nádoby, fixační a přenosové jednotky pro tiskárny (bez limitu),
- propagační materiál (bez limitu),
- úklidové a čisticí potřeby (bez limitu),
- tiskopisy a knihy (bez limitu),
- režijní materiál do 10 000,00 Kč ve faktuře,
- materiál určený k opravám na konkrétní zakázku do 10 000,00 Kč ve faktuře.

Oceňování zásob

Na vstupu společnost zásoby oceňuje pořizovací cenou (tedy cenou pořízení a náklady souvisejícími s pořízením).

Na výstupu společnost používá pro ocenění zásob materiálu vážený aritmetický průměr z pořizovacích cen. Cena za jeden kus skladové položky vzniká ve společnosti takto:

- Program SAP vypočte při dodávce materiálu cenu za kus, a to tak, že cenu pořízení z faktury vydělí počtem dodaných kusů;
- Jakmile účtárna obdrží fakturu za přepravu, clo a další vedlejší náklady pořízení, referent nákupu na tuto fakturu uvede, ke které objednávce a skladové položce se faktura vztahuje a účtárna fakturu zaúčtuje. Program pak vypočte novou cenu jednoho kusu, tak že fakturu za vedlejší náklad rozpočte na všechny kusy daného druhu materiálu, které jsou v té chvíli skladem (tzn. i na kusy z předchozích dodávek);
- Cena každého kusu jedné skladové položky se průměruje váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen s každou další přijatou fakturou, která se ke skladové položce vztahuje (vážený aritmetický průměr stanovený klouzavým způsobem);
- Jestli už byl materiál z dodávky částečně vyskladněn a účtárna k dodávce obdržela fakturu, zaúčtuje SAP na sklad, k tíži skladové položky, jen poměrnou část rozdílu a druhou část rozdílu zaúčtuje do spotřeby, protože se vztahuje k materiálu, který je již ve spotřebě. (na účet 5016000 - spotřeba materiálu - cenové rozdíly);
- Pokud byl materiál z dodávky vyskladněn zcela, zaúčtuje SAP rozdíl do spotřeby materiálu celý (účet 5016000).

Výjimky oceňování zásob při výdeji

Výjimku ve společnosti tvoří:

- Palety, které jsou oceňovány předem stanovenou cenou, ale nakupovány od různých dodavatelů za různou cenu;
- Některé případy vedlejších nákladů na pořízení materiálu, který je oceňován váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. U materiálu, který je oceňován váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen, vznikají odchylky proto, že v době, kdy je účtován nějaký vedlejší náklad na pořízení materiálu (např., clo, přeprava). Tento materiál už byl ze skladu vydán do spotřeby. Vedlejší náklad je proto účtován na účet odchylek 5016000 - Cenové rozdíly (když vedlejší náklady na pořízení zásob nejsou naplánovány, účtují se na stranu Dal účtu 111000 - pořízení materiálu).

Palety

Palety společnost nakupuje a současně prodává, proto je eviduje v jednotné skladové ceně 150,00 Kč/ks. Dodavatelé palety dodávají v různých cenách, proto vzniká mezi skladovou cenou a cenou pořízení odchylka, která se účtuje spolu s náklady přepravy na účet 5016000.

Palety jsou prodávány s dodávkou buničiny nebo kvasnic, a to za skladovou cenu 150,00 Kč, což usnadňuje účtování a evidenci případů, kdy podle kupní smlouvy má zákazník společnosti právo odprodat je společnosti nazpět. Zapůjčení palet odběratelům je evidováno v operativní evidenci modulu Prodej. Modul Prodej současně eviduje palety, které společnost zákazníkům prodala s tím, že podle smlouvy mají právo je do stanovené doby prodat zpětně za stejnou cenu.

Myslím, že společnost účtuje a oceňuje zásoby podle platné legislativy. Společnost využívá pro vedlejší náklady spojené s pořízením zásob analytické účty, ovšem, pokud vedlejší náklady nejsou naplánovány, účtuje je na klasický účet pořízení zásob.

Reprodukční pořizovací cena, která by se zde týkala zásob pořízených bezplatně, nalezených, vložených společníkem nebo vytvořených vlastní činností, pokud by reprodukční pořizovací cena byla nižší než vlastní náklady vynaložené na výrobu. Ve společnosti žádná z těchto okolností doposud nenastala, proto reprodukční pořizovací cena nebyla uplatněna.

4. 6 Zásoby vlastní výroby

Ve společnosti jsou všechny skupiny zásob vlastní výroby, tzn. nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky.

Členění zásob vlastní výroby

Nedokončenou výrobou jsou:

- Buničina v reaktorech a zásobnících vodolátky PC 21 (tun a.s.);
- Krmné droždí v silech (tun v.s.).

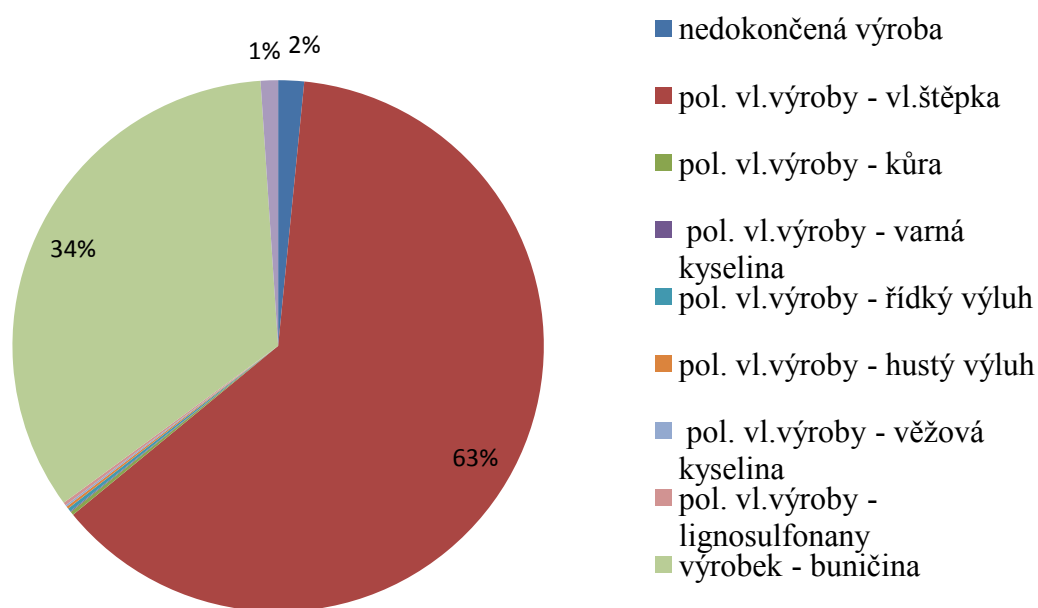
Polotovary vlastní výroby jsou:

- Štěpky vlastní štěpky (tun a.s.);
- Zbytková dřevní hmota (ZDH), (tun a. s.);
- Věžová a varná kyselina (tun nosných chemikálií - S, MgO);
- Řídký výluh (tun celkové sušiny - a.s.);
- Hustý výluh (tun celkové sušiny - a.s.);
- Lignosulfonany - Vianplasty (tun celkové sušiny - a.s.).

Výrobky jsou:

- Bělená buničina VIAN ECO a VIAN ECF;
- Nebělená buničina VIAN UNB;
- Bělená buničina odvodněná VIAN ECO a VIAN ECF;
- Nebělená buničina odvodněná VIAN UNB;
- Technologický odpad VIAN TO;
- Krmné droždí VITEX;
- Vianplast LX 45 %, LH 55 % a Vianplast dry LG.

Graf č. 4.2: Struktura zásob vlastní výroby v Biocelu Paskov a. s. k 31. 12. 2011



Zdroj: Interní materiály společnosti Biocel Paskov a.s.

Pozn.: Z grafu je patrné, že největší zastoupení mají polotovary vl. výroby - vl. štěpka a výrobek - buničina. Zastoupení ostatních zásob je velmi nízké.

Oceňování zásob vlastní výroby

Společnost Biocel Paskov a.s. oceňuje zásoby plánovanou cenou, kterou používá celý rok. Na konci roku se pak porovná cena plánovaná se skutečnými náklady.

Přímé náklady jsou prvotní a druhotné náklady za suroviny, materiál, polotovary, energie a prvotní náklady za služby, odpisy, osobní náklady a jiné provozní náklady, zúčtované na středisku, jehož výstupem je příslušný meziprodukt nebo finální výrobek. Specifikace dle středisek je obsažena v systémovém modelu vnitropodnikových předávek.

Výrobní režie jsou veškeré náklady středisek 2010, 2040 a 2030 bez nákladů na složiště popele + část nákladů střediska 1600 + hodnota nakoupené pitné vody.

Rozvrhová základna pro rozpuštění výrobní režie na střediska 2110 až 2910 jsou fixní náklady těchto středisek, specifikované v systémovém modelu vnitropodnikových předávek.

Pozn.: Seznam čísel nákladových středisek a skladů je uveden v příloze č. 4.

Oceňování nákladových vstupů

Prvotní

Jejich hodnota vychází z plánovaných vnitropodnikových skladových cen hmotných vstupů, tj. surovin, materiálu a paliva, plánovaných cen energetických a nehmotných vstupů, např. služeb.

Druhotné:

- mezistřediskové hmotné předávky jsou oceněny celkovými plánovanými náklady produkčního střediska a podílem rozpočtené výrobní režie,
- energie jsou oceněny plánovanými náklady příslušného energeticky produkčního střediska a podílem rozpočtené výrobní režie,
- výrobní režie vychází z plánovaných hodnot, a to rozpočtů vyjmenovaných středisek a vyjmenovaných plánovaných nákladových položek.

Zásoby vlastní výroby jsou tak oceněny plánovanými nákladovými vstupy, přičemž v průběhu roku je vyhodnocována odchylka od ocenění skutečnými náklady. Pokud tato vnitropodniková cenová odchylka překročí hranici 20 % u jednotlivého druhu zásob vlastní výroby, bude stav této zásoby přeceněn na aktuální skutečnou cenu. Odchylový limit pro aktualizaci cenění štěpky vlastní výroby je 10 %.

Nedokončená výroba (NV)

Zásoby nedokončené výroby se oceňují vlastními náklady, tj. přímými náklady na ně vynaloženými a částí nepřímých nákladů k nim vztažených. V podmínkách Biocel Paskov a. s. to představuje hodnotu hmotných meziproductů vstupujících do střediska, v němž se zásobníky s nedokončenou výrobou nacházejí, případně hodnotu vyjmenovaných nákladových položek a podíl výrobní režie.

Příklady: Buničina v reaktorech a v zásobnících:

Pozn.: Konkrétní hodnoty pro oceňování zásob vlastní výroby z důvodu objemných výpočtů nejsou uváděny.

NV ve vařácích:

- hodnota polotovaru štěpky plus náklady střediska 2130 minus hodnota kůrodřevního odpadu (pilin),
- hodnota polotovaru věžová kyselina,
- sníženo o hodnotu polotovaru řídký výluh.

NV v zásobnících B013, B014

Hodnota vodolátky I vstupující ze střediska 2310 do střediska 2320.

NV v zásobníku B001 a v reaktorech O₂R, EOP (PS 21.03)

Hodnota vodolátky II vstupující ze střediska 2320 do střediska 2330.

NV v zásobníku B005 v reaktorech PS 21.04

Hodnota vodolátky III vstupující ze střediska 2330 do střediska 2340.

NV v zásobnících B003, B004

Hodnota vodolátky IV vstupující ze střediska 2340 do střediska 2350.

Krmné droždí v sílech:

- hodnota polotovaru řídký výluh,
- náklady střediska 2510 bez nákladů na obaly a bez nákladů na lignosulfonany,
- podíl výrobní režie.

Polotovary vlastní výroby

Polotovary vlastní výroby se oceňují:

- ve výši přímých nákladů zpracujícího střediska a podílu rozpočtové výrobní režie (štěpka vlastní výroby, ZDH, vodolátka I. Až IV, hustý výluh, lignosulfonany LG),
- případně dle energetické hodnoty zemního plynu (ZDH, řídký výluh),
- nebo dle hodnoty nosných chemikálií a vyjmenovaných nákladů (věžová a varná kyselina).

Příklady: Štěpky vlastní výroby:

- hodnota vláknoviny ze skladu č. 1302,
- náklady střediska 2150 (poměr podle objemů dřeva v kůře a nakupovaných štěpek),
- náklady střediska 2120 bez nákladů na manipulaci s uhlím a ZDH podíl výrobní režie.

Výrobky

Výrobky se oceňují ve výši přímých nákladů a rozpočteného podílu výrobní režie.

Příklad: Bělená buničina ECO, ECF:

- hodnota polotovaru vodolátka IV.,
- podíl nákladů střediska 2350 podle objemu sušených BB, UNB a objemu odvodněných BB a UNB,
- podíl nákladů střediska 2360 podle objemu sušených BB a UNB,
- podíl výrobní režie

Pozn.: Seznam čísel nákladových středisek a skladů je uveden v příloze č. 4.

Oceňování zásob vlastní výroby ve společnosti je v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

4.7 Inventarizace

Inventarizaci společnost provádí u většiny zásob k 31. 10. každého roku, ale u zásob vlákniny, biopaliv a štěpek k 31. 12. každého roku. A také je inventarizace prováděna u každé mimořádné účetní závěrky. U zásob je prováděna fyzická inventarizace

Fyzické inventuře zásob předchází časově delší úsek vytřídování zásob a jejich fyzické přemístění na sklad tak, aby tento proces byl ukončen k datu konání inventur. U volně loženého hromadného materiálu (uhlí, dřeva, písku, štěpky apod.) a tekutých látek v nádržích se zjišťuje skutečný stav technickým propočtem. Při fyzické inventuře jsou vyhotoveny inventurní soupisy (seznamy inventarizovaných zásob).

Zjištěné inventarizační rozdíly se proúčtují do provozních nákladů (549 - Manko a škody), nebo mimořádných výnosů (648 - Ostatní provozní výnosy) s výjimkou:

- přebytku nakoupených zásob, pokud se má oprávněné (průkazně) za to, že k němu došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění (účtuje se Dal úč. skupina 50),
- přirozených úbytků zásob v rámci norem (účtuje se na MD úč. skupina 50).

Pokud se při inventarizaci zásob ve společnosti zjistí, že jejich prodejní cena je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se musí ocenit v účetnictví touto nižší cenou formou opravné položky. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů se souvztažným zápisem na účty účtové skupiny 19.

Trvalé snížení ocenění zásob se účtuje na účet 548 - Ostatní provozní náklady.

Po skončení inventarizace vyhotovuje inventární komise inventarizační zápis, který je vyhotovován na stanoveném tiskopise a komise jej musí vyplnit ve všech bodech. Inventarizační zápisy včetně inventarizačních soupisů se archivují po dobu pěti let po provedené inventuře.

Přirozené úbytky zásob

Společnost tyto úbytky účtuje do norem ztrát, které si sama vypočítává. Tato norma ztrát se vyjadřuje v % a vypočítává se dle vzorce:

$$\frac{M}{Z} \cdot 100 = \text{norma ztrát}$$

M - vyjadřuje množství skutečně zjištěných celkových přirozených ztrát za období jednoho roku vyjádřené v měrných jednotkách.

Z - vyjadřuje součet skutečné počáteční zásoby a všech skutečných přírůstků za rok vyjádřených v měrných jednotkách.

Společnost Biocel Paskov a.s. má pro své potřeby inventarizace vypracovány směrnice, které se týkají inventarizace majetku a závazků a zásad tvorby norem ztrát. Protože má společnost povinný audit účetní závěrky z důvodu překročení kritérií pro povinnost auditu stanovených zákonem o účetnictví, dohlíží na průběh inventarizace auditorská společnost.

4.8 Popis objednávkového a skladovacího systému společnosti

Požadavky na nákup jsou vystavovány v systému SAP jednotlivými disponenty zodpovědnými za množstevní a kvalitativní specifikaci nebo vedoucími nákladových středisek. Požadované položky zajišťuje nákupčí na základě přesně technicky specifikovaného požadavku v systému SAP. Žadatel je oprávněn navrhnout jmenovitého externího dodavatele. O provedení či upuštění od poptávkového řízení rozhodne vedoucí odboru nákupu v celkové hodnotě požadavku nad 50 000,00 Kč.

U surovin, kde existuje dlouhodobá nákupní smlouva a jejich objednávání se řídí odvolávkami v rámci této smlouvy, je zodpovědný za vystavování aktuální potřeby surovin pověřený pracovník výrobního střediska. Tuto potřebu zasílá v předem dohodnutých termínech ve formě týdenního nebo měsíčního harmonogramu nákupčímu.

V případě, že je rozhodnuto o poptávkovém řízení, zasílá nákupčí poptávky v souladu s technicky specifikovaným požadavkem uvedeným v systému SAP na dodavatele a vyžádá si zaslání nabídky. U nových surovin zajistí nákupčí vzorky pro provozní nebo laboratorní odzkoušení, trvale se nová surovina objednává na základě výsledku tohoto odzkoušení. Výsledky předá disponent písemně nákupčímu, který na základě schválené nabídky připraví objednávku. Kvalitativní údaje v nabídce prověří u surovin disponent, u ostatních materiálů žadatel a písemně potvrdí. Z technicky bezvadných nabídek vybere nákupčí ve spolupráci s vedoucím odboru nákupu nejvýhodnější nabídku z hlediska celkových nákladů a hodnocení dodavatelů.

Nákupčí společnosti vyhotoví objednávku v systému SAP. Plnění harmonogramu dodávek sleduje příslušný nákupčí. U dodávek je prováděna vstupní kontrola. U veškerých dodávaných chemikálií a chemických přípravků je při první dodávce vyžadován bezpečnostní list, který je vkládán rovněž do SAP.

Příjem surovin a materiálu do skladové evidence v hlavním skladu a vystavení elektronické skladové příjemky provádí skladník na základě dodacího listu nebo náhradního dokladu. U hromadných dodávek vystavuje příjemky technolog nebo pověřený zaměstnanec a hromadné dodávky jsou ve skladové evidenci příslušných středisek.

Skladová příjemka musí být vystavena ihned po příjmu surovin a materiálu. Zaměstnanec, který přebírá dodávku, odpovídá za převzaté množství, které uvede a potvrdí ve skladové příjemce. Doklady doprovázející dodávku surovin a materiálu (dodací listy, přepravní listy apod.) jsou uloženy k archivaci u technologů nebo v hlavním skladu materiálu. Disponent nebo pověřený zástupce disponenta potvrdí ihned po příjmu kvalitu přijímané dodávky v systému SAP a tím je ukončen příjem na sklad.

Výdej surovin a materiálu ze skladu se provádí na základě vyplněného dokladu **výdejka - převodka**. Výdej surovin provádí skladník podle data výroby postupně od nejdříve vyrobené suroviny. Výdej surovin z hromadných zásobníků se provádí průběžně dle potřeby provozu.

4.9 Konsolidace

Konsolidovaná účetní závěrka představuje účetní závěrku sestavenou metodami konsolidace. Jedná se o účetní závěrku skupiny podniků informující o konsolidačním celku, kdy je slučován stav majetku a závazků a dosažené výsledky hospodaření konsolidující účetní

jednotky s podílovou účastí v ostatních konsolidovaných účetních jednotkách. Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za skupinu účetních jednotek má mateřská společnost, přičemž konsolidovaná účetní jednotka musí poskytovat svou účetní závěrku a veškeré ostatní potřebné informace a dokumenty potřebné pro její sestavení.

Společnost Biocel Paskov a. s. je od 1. 5. 2010 součástí skupiny Lenzing Group a poskytuje této skupině konsolidační údaje podle jejich pokynů. Konsolidující účetní jednotka stanovuje konsolidační pravidla obsažená v dokumentu Skupinová účetní politika IFRS, na základě, kterých jsou upravovány předkládané údaje. Účetní závěrka společnosti Biocel Paskov a.s. a všech jí konsolidovaných účetních jednotek je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky společnosti Lenzing AG.

Časový průběh v běžném měsíci je následující:

- měsíční účetní uzávěrka IFRS je ukončena třetí pracovní den, v 10:00 hodin,
- ve čtvrtý pracovní den jsou data přenesena do SEM (tj. SAP's Strategic Enterprise Management Business Consolidation),
- v pátý pracovní den musí být v SEM odsouhlaseny vzájemné zůstatky pohledávek a závazků v rámci skupiny Lenzing Group,
- v sedmý pracovní den jsou ukončeny práce v SEM.[16]

4.10 Shrnutí a doporučení pro společnost Biocel Paskov a.s.

Domnívám se, že společnost Biocel Paskov a.s. zvolila pro účtování zásob správný způsob. Účtuje způsobem A, který je pro ni lepší než způsob B, především kvůli velikosti společnosti a tudíž velkému objemu účetních případů. Společnost tak může průběžně sledovat změnu stavu zásob, což by u způsobu B nebylo možné.

Společnost využívá pro vedení účetnictví i skladové evidence podnikový informační systém SAP, tento program je jeden z nejlepších, který současný trh nabízí. Program umožňuje i lepší provádění konsolidace a poskytování konsolidačních údajů skupině Lenzing Group.

Oceňování zásob je v souladu s platnou legislativou. Zásoby jsou na vstupu oceňovány pořizovací cenou, a na výstupu váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány plánovanou cenou, která je používána po celý rok. Na konci roku se pak porovná cena plánovaná se skutečnými náklady. Pro zlepšení bych společnosti Biocel Paskov a.s. doporučila alespoň jednou za čtvrtletí ocenění zásob vlastní výroby ověřit, případně zásoby přecenit na skutečnou cenu. Tímto by se ocenění zrealizovalo již v průběhu roku.

Společnost Biocel Paskov a.s. má velmi kvalitně zpracovány vnitropodnikové směrnice týkající se zásob. Směrnice, do kterých, mi bylo umožněno nahlédnout, se týkaly účtování zásob, oceňování zásob, oceňování zásob vlastní výroby, inventarizace majetku a závazků a zásad tvorby norem ztrát. Musím konstatovat, že směrnice jsou velmi přehledné, a dobře se mi s nimi pracovalo.

Z důvodu překročení kritérií pro povinnost auditu stanovených zákonem o účetnictví má společnost Biocel Paskov a.s. povinnost auditu účetní závěrky a souběžně musí sestavovat výroční zprávu. Ve výroční zprávě se nachází i výrok auditora k účetní závěrce. Tento výrok v poslední známé výroční zprávě sděluje, že účetní závěrka společnosti podává věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření společnosti v souladu s českými účetními předpisy. Což znamená, že společnost má jak v oblasti zásob, tak v jiných oblastech vše v naprostém pořádku.

5. Závěr

Zásoby jsou řazeny mezi nejméně likvidní oběžná aktiva. Neznamená to ovšem, že v podnicích představují malé částky. Zejména ve výrobních podnicích jsou velmi podstatné, neboť bez nich by výrobní podnik nemohl vyrábět a ani existovat.

Zásoby je možné pořizovat nákupem od dodavatelů, vytvářet vlastní činností, obdržet darem či získat při likvidaci majetku. Velmi důležité pro účetní jednotku je zvolit vhodný způsob oceňování, jak při pořízení zásob, tak i u jejich následné spotřeby. Výběr metody ocenění při výdeji do spotřeby má vliv na náklady účetní jednotky. Nejpoužívanější metodou v účetních jednotkách u oceňování zásob při výdeji je metoda váženého aritmetického průměru. Důležitou roli při oceňování zásob vlastní výroby sehrávají kalkulace, které musí být nastaveny tak, aby pokryly nejen přímé náklady, ale i nepřímé spojené s výrobou produktu. Z toho důvodu je podstatné u oceňování zásob vlastní výroby ve vlastních nákladech správně stanovit, které náklady jsou přímé a nepřímé.

Významnou činností v podniku není jen oceňování, ale i účtování o zásobách. Podle českého účetního standardu č. 015 - Zásoby, je možné použít jeden ze dvou účetních způsobů, způsob A nebo B. U způsobu A, který je nazýván jako proměnlivý, se průběžně evidují přírůstky a úbytky zásob na příslušné majetkové účty, z tohoto důvodu je způsob složitější, ale přesnější. Zatímco u způsobu B, označovaného jako periodický, se průběžná evidence přírůstků a úbytků zásob nevyžaduje a všechny nakoupené zásoby jsou účtovány přímo do nákladů. Oba dva způsoby dávají shodný výsledek pouze na konci účetního období, kdy u způsobu B jsou používány účty zásob k převedení konečných a počátečních zůstatků. Pro účetní jednotku je klíčové zvážit, který ze dvou uvedených způsobů bude využívat, protože i když se způsob B zdá jednodušší, může vést ke komplikacím.

Další částí účtování o zásobách je zaúčtování operací, souvisejících s koncem účetního období. Jako jsou nevyfakturované dodávky, zásoby na cestě, opravné položky k zásobám a také provedení inventarizace.

Cílem bakalářské práce bylo charakterizovat základní pojmy týkající se zásob a jejich oceňování a účtování. V praktické části jsem se zaměřila, jak je tato problematika řešena v praxi, a to ve výrobní společnosti Biocel Paskov a.s. Závěry bych shrnula do několika bodů:

- společnost účtuje způsobem A, což je pro ni výhodné,

- pro vedení účetnictví a skladové evidence využívá podnikový informační systém SAP, který je jeden z nejlepších na trhu,
- oceňování i účtování zásob je prováděné podle platné účetní legislativy,
- zásoby se oceňují na vstupu pořizovací cenou a při výstupu váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen,
- zásoby vlastní výroby se oceňují plánovanou cenou, která se používá po celý rok,
- společnost má k účtové a oceňovací problematice velice dobře zpracovány vnitropodnikové směrnice,
- společnost je součástí zahraniční skupiny Lenzing Group a poskytuje ji konsolidační údaje dle jejích pokynů,
- podle výroku auditora k poslední známé účetní závěrce má společnost vše v pořádku.

Seznam literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2011. 372 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
6. LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2006. 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
7. LANDA, Martin. *Základy účetnictví*. 1.vyd. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2008. 254 s. ISBN 978-80-87071-86-1.
8. LOUŠA, František. *Složitě účetní operace v řešených příkladech - Zásoby*. 1. vyd. Praha: BILANCE, 1999. 218 s. ISBN 80-238-4641-8.
9. LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978- 80-247-2117-0.
10. MWE Glautier and B. *Underdown. Accounting Theory and Practice*. 7. vyd. Gosport: FT Prentice Hall, 2001. 716 s. ISBN 978-0-273-65161-1.
11. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 986 s. ISBN 978-80-7263-580-1.

Internetové zdroje

12. www.ekonomikon.cz/ekonomika/majetek-podniku/obezny-majetek
13. www.business.center.cz
14. www.biocel.cz
15. www.nur.cz

16. Interní materiály společnosti Biocel Paskov a. s.

Vnitropodnikové směrnice

Seznam zkratk

a.s.	Akciová společnost
BB	Bělená buničina (bleached)
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vystavená
FSC	Lesní certifikace (Forest Stewardship Council)
GMP	Správná výrobní praxe (Good Manufacturing Practice)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
ID	Interní doklad
ISO	Mezinárodní organizace pro normalizaci (International Organization for Standardization)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti
NV	Nedokončená výroba
OHSAS	Specifikace pro posuzování bezpečnosti práce a ochrany zdraví při práci (Occupational Health and Safety Assessment Specification)
P	Příjemka
PC	Pořizovací cena
PS	Počáteční stav
Sb.	Sbírka
SWAN	Skandinávské ekologické označení
Tun a.s.	Tun absolutněsuchá (100 % suchá)

Tun v.s.	Tun vzduchosuchá (90 % suchá)
ÚJ	Účetní jednotka
UNB	Nebělená buničina (unbleached)
V	Výdejka
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
VPÚ	Vnitropodnikové účetnictví
VÚD	Vnitřní účetní doklad
ZDH	Zbytková dřevní hmota
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZVL	Zúčtovací výplatní listina

Prohlášení o využití výsledku bakalářské práce

Prohlašuji, že

- Jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 11. 5. 2012

.....
Kamila Holavová

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1: Organizační struktura společnosti Biocel Paskov a.s.

Příloha č. 2: Náhled na menu programu SAP ve společnosti Biocel Paskov a.s.

Příloha č. 3: Náhled na materiálové hospodářství v programu SAP ve společnosti Biocel Paskov a.s.

Příloha č. 4: Seznam nákladových středisek a přehled skladů společnosti Biocel Paskov a.s.